

ANALÝZA ODLOŽENÉ DANĚ Z PŘÍJMŮ A JEJÍ VLIV NA UKAZATELE CHARAKTERIZUJÍCÍ EKONOMICKOU VÝKONNOST PODNIKU

H. Bohušová, P. Svoboda

Došlo: 30 června 2005

Abstract

BOHUŠOVÁ, H., SVOBODA, P.: *Deferred tax analysis and impact on firm's economic efficiency ratios*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2005, LIII, No. 6, pp. 33–44

Category of deferred income tax is a complex topic including the whole accounting system and the income tax. Calculation method can be time-consuming and demanding a high quality system of analytical evidence and a system of valuation and demanding the high level of accountants' knowledge. The aim in the theoretical level was to analyze process of calculation and recording of deferred tax. Importance of recording of deferred tax and the impact on financial analysis ratios was analyzed. Fourteen business entities were examined. Deferred tax recording is a legal way to reduce retained earnings a to protect of its careless allocation.

deferred tax, book value, tax basis, deferred tax assets, deferred tax liabilities, return on equity

Od 1. 1. 2002 došlo ke zvýšení počtu účetních jednotek, kterým ze zákona vyplývá povinnost účtovat o odložené dani z příjmů. Opatřením MF čj. 281/89759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování, byla rozšířena povinnost účtovat o odložené dani na všechny účetní jednotky, jejichž účetní závěrka podléhá ověření auditorem. Prostřednictvím vyhlášky č. 500/2002 Sb. byla tato povinnost rozšířena na všechny účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Jedná se tedy o akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným, jejichž účetní závěrka podléhá auditu. Ostatní jednotky se mohou rozhodnout, zda budou či nebudou o odložené dani účtovat.

Vedle rozšíření okruhu účetních jednotek, kterých se týká povinnost účtovat o odložené dani, došlo od 1. 1. 2002 také ke změně filozofie a metodických postupů pro zachycování odložené daně v účetnictví. Současný postup, který vyplývá z vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozděj-

ších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a z Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, je kompatibilní s metodickými postupy, které upravují mezinárodní účetní standardy, konkrétně IAS 12 – Daně ze zisku.

Cíl příspěvku je možno rozdělit do dvou dílčích cílů. Prvním je vymezení účetní kategorie odložená daň a zejména jejího významu, analýza jednotlivých titulů, které vedou ke vzniku odložené daně, stanovení metodického postupu pro její vyčíslení a případné účetní zachycení. Druhým dílčím cílem je analýza zachycení odložené daně v souboru čtrnácti podniků a následného dopadu zaúčtování odložené daně na jejich finanční situaci.

TEORETICKÝ ZÁKLAD ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY

Odložená daň je jedním z nástrojů pro uplatnění zásady opatrnosti, akruálního principu i dalších zásad

v účetnictví. Existence odložené daně je způsobena vznikem rozdílů mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně z příjmů. Tyto rozdíly jsou zapříčiněny rozdílnými účetními a daňovými pravidly, rozdílnou filozofií uplatňovanou v systému účetnictví a v daních z příjmů a existují prakticky v každém státě. Smyslem účtování o odložené dani podle Valdera (1999) je:

- reálný pohled na tvorbu výsledku hospodaření vzhledem k platným daňovým předpisům,
- zajistit opatrné rozdělování zisku v době, kdy je nutné vytvořit určitý finanční zdroj, na budoucí vyšší daně z příjmů splatné, které bude účetní jednotka uhrazovat z titulu dočasných rozdílů.

Z uvedeného vyplývá, že daň z příjmů přiznaná za příslušné období se nevztahuje pouze k výsledku hospodaření vykázanému za příslušné období.

Rozdíly mezi výsledkem hospodaření a základem daně z příjmů mohou vzniknout jako trvalé nebo dočasné. Trvalé rozdíly nejsou příčinou pro vznik odložené daně, neboť vznikají z titulu daňové neuznatelnosti některých položek, které jsou v účetnictví zachyceny jako náklad, ale buď v plné výši nebo ve výši nad zákonem stanovený limit nejsou podle zákona o daních z příjmů výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tyto náklady jsou připočitatelnými položkami k výsledku hospodaření v rámci jeho úprav na základ daně z příjmů.

Dočasné (přechodné) rozdíly vznikají jednak z důvodu, že některé náklady a výnosy zachycené v účetnictví v příslušném období jsou podle daňových předpisů uznány v jiném období, jednak i z dalších rozdílů, které vycházejí z rozdílu mezi daňovou základnou aktiv či pasiv a jejich účetní hodnotou.

Dočasné rozdíly mohou mít charakter zdanitelných či odečitatelných rozdílů. Zdanitelné rozdíly vznikají v případě, že účetní hodnota aktiv v rozvaze (netto hodnota) je vyšší než zůstatková hodnota tohoto majetku uplatnitelná pro daňové účely, v případě pasiv naopak. To znamená, že položky uplatňované jako výdaje snižující základ daně z příjmů jsou vyšší (jsou uplatněny dříve) než náklady zachycené v účetnictví v příslušném období nebo příjmy podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů), jsou uplatněny později než jsou zachyceny v účetnictví, snížení daňové základny aktiv či zvýšení daňové základny pasiv není zohledněno v účetnictví nebo o zvýšení účetní hodnoty aktiv či pokles závazků nebyl upraven pro daňové účely. Existence zdanitelných rozdílů má za následek vznik odloženého daňového závazku, který bude splatný v budoucích obdobích.

Odečitatelné rozdíly naopak vznikají v případech, kdy příjmy jsou zahrnuty do základu daně v dřívějším

období než jsou příslušné výnosy zachyceny v účetnictví nebo výdaje vstupují do základu daně v pozdějším období, než jsou zachyceny v účetnictví, případně pokud zvýšení hodnoty daňové základny aktiv nebo snížení daňové základny pasiv není zohledněno v účetnictví. Existence odečitatelných rozdílů předpokládá vznik odložené daňové pohledávky, tedy částky daně z příjmů, které by mohly být nárokovány v příštích obdobích, ale pouze za předpokladu, že účetní jednotka dosáhne takových základů daně z příjmů, vůči kterým bude možné tuto pohledávku uplatnit.

Z hlediska metodického postupu uplatňovaného při zjišťování a zachycování odložené daně v účetnictví se lze v teoretické oblasti setkat s následujícími metodami (kolektiv autorů ISU, 2004):

- Metodou odložení, kde je kladen důraz na přesné vykázání výsledku hospodaření běžného období, s tím, že je kvantifikován rozsah, ve kterém byl výsledek hospodaření ovlivněn přechodnými rozdíly. Při použití této metody je odložená daň vyčíslena následujícím způsobem: přechodné rozdíly jsou násobeny sazbou daně z příjmů platnou v období vzniku těchto rozdílů, při změně povahy dočasných rozdílů se podle metody odložení odložená daň stává splatnou a odučtuje se za použití stejné daňové sazby, která platila v období vzniku přechodného rozdílů, dřívější odložená daň se v souladu s filozofií metody odložení stává splatnou, zůstatek odložené daně se nepřepočítává při změně sazby daně, odložená daň je v rozvaze zachycena s použitím sazby platné v době jejího vzniku a k výši sazby, která bude platit v době vyrovnání časového nesouladu se nepřihlíží. Vzhledem ke skutečnosti, že v rozvaze je odložená daň vykázána v nepřesné částce, byl tento přístup nahrazen metodou závazkovou.
- Metoda závazková klade důraz na přesné vykázání odložené daně v rozvaze. Na odloženou daň je při použití této metody pohlíženo jako na pohledávku nebo závazek, který bude splatný, nebo o kterou zaplatí méně na dani z příjmů v budoucích obdobích. Výše odložené daně zachycená ve výkazu zisku a ztráty je vedlejší záležitost, proto se její výše odvíjí od částky odložené daně zachycené v rozvaze. Pro vyčíslení odložené daně jsou použity sazby daně, o kterých se předpokládá, že budou platit v období, kdy bude daň splatná, výše odložené daně ve výkazu zisku a ztráty však bude zahrnovat nejen aktuální odloženou daň, ale i přepočty dřívější odložené daně z titulu změny sazby daně.

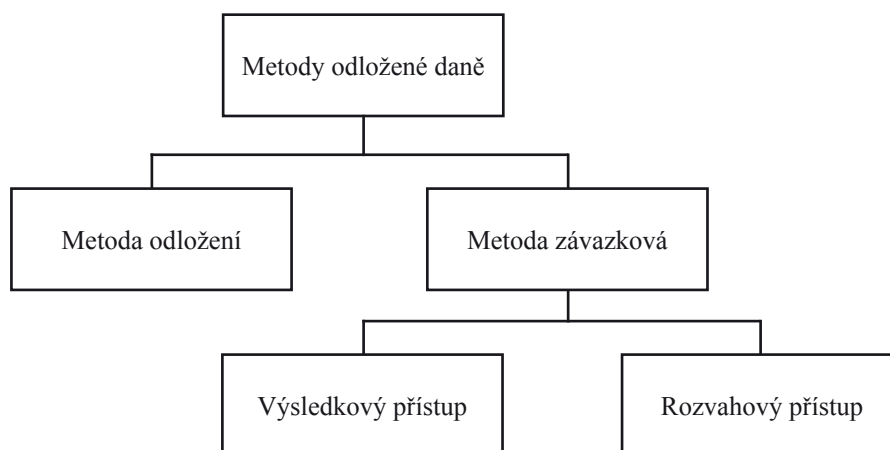
Závazková metoda má z hlediska vyčíslení odložené daně dvě modifikace:

1. Výsledkový přístup – odložená daň je počítána z časových rozdílů nákladů a výnosů způsobujících

cích rozdíl mezi výsledkem hospodaření a základem daně; při použití tohoto postupu je nutno přepočítat zůstatek odložené daně v rozvaze při změně daňové sazby. Uvedený postup nelze použít při prvním účtování o odložené dani v účetní jednotce. Tento postup byl používán v účetních jednotkách do konce roku 2001, k zachycení odložené daně byl vymezen účet 371 – Odložená daňová pohledávka a závazek, který byl dle našeho názoru nesprávně vykazován mezi krátkodobými pohledávkami nebo závazky, neboť jde o pohledávku nebo závazek dlouhodobého charakteru.

2. Rozvahový přístup eliminuje nedostatky předchozího přístupu, odložená daň je vyčíslena z dočasných rozdílů mezi daňovou základnou rozvahových položek a jejich účetní hodnotou (z rozdílů uplatni-

telných zůstatkových cen pro účely daňové a účetních). V rozvaze je zachycen vždy aktuální zůstatek odložené daně, který je vyčíslen jako rozdíl účetních a daňových základů aktiv a pasiv vynásobený příslušnými sazbami daně z příjmů pro období, ve kterém bude splatná. Na vrub nákladů je tak vždy účtována pouze částka odpovídající rozdílu mezi počátečním a konečným zůstatkem odložené daně v rozvaze (změna stavu odložené daně). Uvedený metodický postup je uplatňován i v současné právní úpravě účetnictví v ČR, rovněž zákon o daních z příjmů již umožňuje vyčíslení odložené daně v předpokládané výši, neboť jsou v něm zveřejněny sazby daně z příjmů i pro následující zdaňovací období, v případě, že se předpokládá jejich změna.



1: *Metody zachycení odložené daně*

Tituly, které vedou ke vzniku dočasných rozdílů:

Podle Bohušové (2005) je vhodné rozdělení dočasných rozdílů na rozdíly v oblasti aktiv a rozdíly v oblasti pasiv.

1. Dočasné rozdílly v oblasti aktiv

V oblasti aktiv lze považovat za nejvýznamnější dočasný rozdíl mezi daňovou základnou aktiv a netto hodnotou aktiv v rozvaze rozdíl, který vzniká v důsledku odlišného postupu při uplatňování odpisů z hlediska účetního (v souladu s odpisovým plánem v účetní jednotce) a daňových odpisů v souladu se zákonem o daních z příjmů. Pro vyčíslení dočasného rozdílu slouží jako zdroj informací o účetní zůstatkové ceně příslušný řádek rozvahy (v celých korunách), o daňové základně lze získat informace například z operativní evidence dlouhodobého majetku.

V případě, že tržní hodnota dlouhodobého majetku je nižší než účetní zůstatková cena dlouhodobého majetku, tvoří účetní jednotky opravné položky k dlouhodobému majetku. Dochází tak rovněž ke vzniku dočasného rozdílu mezi netto hodnotou aktiv a daňovou základnou. Výše opravné položky nemá vliv na výši daňové základny aktiv, daňové odpisy se nemění a opravná položka se dostane do výdajů snižujících základ daně z příjmů buď ve formě daňových odpisů, nebo v podobě daňové zůstatkové ceny při vyřazení dané položky dlouhodobého majetku prodejem nebo likvidací.

U dlouhodobého neodpisovaného majetku nabytého vkladem vzniká rovněž rozdíl mezi účetní hodnotou a daňovou základnou. Pro účely účetnictví je majetek nabytý vkladem oceňován v souladu se zákonem o účetnictví reprodukční pořizovací cenou, která může být případně snížena o opravné položky, pro da-

nové účely je tento majetek oceněn v pořizovací ceně u předchozího vlastníka před jeho vložením, a to jen do výše příjmů z prodeje.

V případě dlouhodobého finančního majetku dochází k rozdílu mezi účetní hodnotou majetku a daňovou základnou z důvodu odlišných zůstatkových (účetní a daňová) majetku, který je předmětem nepeněžních vkladů do základního kapitálu společnosti.

Rovněž v případě, že účetní hodnota zásob je nižší než jejich tržní hodnota, by měla účetní jednotka tvořit opravné položky; tím dochází ke snížení účetní hodnoty zásob, daňová základna však není tvorbou opravné položky ovlivněna a vzniká dočasný rozdíl. V okamžiku zúčtování zásob na vrub nákladů (spotřeba, prodej) se stane pořizovací cena zásob i výdajem snižujícím základ daně z příjmů a zúčtování opravné položky výši výdajů snižujících základ daně neovlivní, dochází tak k vyrovnání časového nesouladu.

Samostatnou skupinu, které by měla být věnována patřičná pozornost, tvoří pohledávky z obchodního styku. K neuhrazeným pohledávkám z obchodního styku, kde není pravděpodobné, že účetní jednotka inkasuje jejich plnou výši, lze v souladu se zásadou opatrnosti tvořit účetní opravné položky. Za předpokladu, že se účetní opravná položka stane v budoucnu opravnou položkou k pohledávkám tvořenou v souladu se zákonem, lze tento rozdíl považovat za dočasný.

U pohledávek z titulu nároku na úhradu smluvních úroků z prodlení a smluvních sankcí vzniká dočasný rozdíl z důvodu odlišných pravidel pro vymezení okamžiků vzniku nákladů a výdajů pro daňové účely. Ke snížení základu daně z příjmů dochází až v okamžiku jejich úhrady.

2. Dočasné rozdíly v oblasti pasiv

Dočasné rozdíly v oblasti pasiv představují zejména rozdíly z titulu tvorby daňově neuznatelných rezerv. Jedná se zejména o rezervy na záruční opravy, kurzové ztráty nebo na jiná podnikatelská rizika. Tvorba uvedených rezerv není podle zákona o daních z příjmů výdajem snižujícím základ daně z příjmů, ale skutečně vynaložené náklady na záruční opravy nebo zúčtované kurzové ztráty již jsou daňově uznatelným nákladem, vzniká tedy rozdíl dočasného charakteru mezi jejich daňovou základnou, která je nulová a účetní hodnotou pasiv, kterou představuje výše vytvořené rezervy.

Další významnou položkou v oblasti pasiv, která má za následek vznik dočasného rozdílu, je závazek z titulu nezaplaceného pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. U části závazku, která vznikla z titulu pojištění hrazeného zaměstnavatelem, dočasný rozdíl vychází z neuznání nákladů spojených s pojistným, které nebylo uhrazeno nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období daňovým výdajem. Daňově uznatelným výdajem

se stává až v okamžiku zaplacení. Účetní hodnotou je výše pojistného za běžné období, případně i za minulé období, které nebylo uhrazeno v příslušném termínu; tímto termínem je konec měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Daňovou základnu představuje částka nezaplaceného pojistného snížená o částku, která bude uplatnitelná v budoucnu, daňová základna je nulová.

V případě pojistného na sociální zabezpečení a zdravotního pojištění sraženého zaměstnavatelem zaměstnancům je rovněž o neuhrazenou částku zvýšen základ daně z příjmů. Podobně je řešena i situace v oblasti neuhrazených závazků z titulu pojištění na sociální zabezpečení a zdravotního pojištění sraženého zaměstnancům, i o tuto částku je zvýšen základ daně z příjmů. Znamená to, že účetní hodnota je ve výši neuhrazené částky závazku, zatímco daňová základna je rovna nule.

O daních z nemovitostí, z převodu nemovitostí a ostatních daních, které jsou výdajem snižujícím základ daně z příjmů, je účtováno na vrub nákladů, výdajem snižujícím základ daně z příjmů se však stávají až v okamžiku jejich zaplacení; dochází tak i v tomto případě ke vzniku dočasných rozdílů. Účetní hodnota je v tomto případě hodnota závazku, daňová základna je rovna nule.

V oblasti závazků z titulu smluvních úroků z prodlení a smluvních sankcí vzniká dočasný rozdíl mezi účetní hodnotou a daňovou základnou z důvodu, že daňově uznatelnými náklady se stávají až v okamžiku jejich uhrazení.

Dalším důvodem pro vznik dočasných rozdílů je možnost odečíst daňovou ztrátu předchozích let od základu daně z příjmů. Účetní jednotka má tedy možnost snížit základ daně o částky, které nejsou zachyceny v účetnictví a jejich účetní hodnota je nulová. Daňová základna je představována dosud neuplatněným nárokem na snížení základu daně z příjmů. V tomto případě však musí účetní jednotka racionálně uvažovat, zda v budoucnu dosáhne takových základů daně z příjmů, že daňová ztráta bude moci být uplatněna v plné výši. Pokud tomu tak není, o odložené daňové pohledávce neuvažuje nebo neuvažuje o její plné výši.

Metodický postup pro vyčíslení dočasných rozdílů

V případě aktiv se dočasné rozdíly vyjádří jako rozdíl mezi účetní hodnotou aktiv a jejich daňovou základnou:

$$DR(A) = ÚH - DZ.$$

U pasiv se postupuje naopak, tedy dočasné rozdíly se vyjádří jako rozdíl mezi daňovou základnou pasiv a jejich účetní hodnotou:

$$DR(P) = DZ - ÚH.$$

Celková hodnota dočasných rozdílů je potom vyjádřena:

$$DR = DR(A) + DR(P).$$

Pokud je výsledná částka dočasných rozdílů (DR) menší než nula, jedná se o budoucí odloženou daňovou pohledávku. Záleží na výši dosahovaných základů daně, zda bude moci účetní jednotka o odložené daňové pohledávce účtovat. V případě, že základ daně, vůči kterému bude daňová pohledávka uplatněna, je s vysokou pravděpodobností dosažitelný, lze přistoupit k vyčíslení odložené daňové pohledávky. Avšak v případech, že účetní jednotka předpokládá pro období, ve kterých by mohla být odložená daňová pohledávka uplatněna, daňovou ztrátu, ze zásady opatrnosti by nemělo být účtováno vůbec nebo pouze v omezené výši.

V případě, že výsledná částka dočasných rozdílů je větší než nula, jedná se budoucí odložený daňový závazek.

Základem pro vyčíslení odložené daně (pohledávky nebo závazku) je výše dočasných rozdílů, u které se předpokládá, že bude v následujících obdobích uplatněna. Příslušné rozdíly jsou vynásobeny sazbou daně z příjmů, o které se předpokládá, že bude platit v období, kdy dojde k vyrovnání příslušného rozdílu. Existují dočasné rozdíly, u kterých lze poměrně přesně určit období, ve kterém dojde k jejich vyrovnání. Jedná se zejména o dočasné rozdíly u zůstatkových cen dlouhodobého majetku, kde rozdíly vyplývají z odlišného způsobu opisování uplatňovaného v účetnictví a pro vyčíslení základu daně z příjmů. U jiných rozdílů však období, ve kterém dojde k jejich vyrovnání, přesně určit nelze. V takových případech se používá sazba daně z příjmů platná pro následující zdaňovací období.

Vypočítanou odloženou daň (odložený daňový závazek vždy, odloženou daňovou pohledávku pouze v případě, že bude moci být uplatněna) účetní jednotka při prvním účtování o odložené dani zaúčtuje podle její povahy na příslušnou stranu účtu v účtové skupině 48, v členění – odložená daň vztahující se k příslušnému účetnímu období na vrub účtů skupiny 59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezervy, odložená daň vztahující se k předchozím účetním obdobím souvztažně s účty účtové skupiny 42, kde je vhodné alespoň v rámci analytické evidence pro tento účel zřídit účet. V následujících účetních obdobích je již účtováno pouze o změně stavu odložené daně.

Účetní jednotky, kterých se týká účtování o odložené dani, jsou povinny v rámci přílohy k účetní závěrce uvést postup pro zjišťování dočasných rozdílů, a to i v případě, že vzniká odložená daňová pohledávka a při uplatnění zásady opatrnosti o ni není účtováno.

MATERIÁL A METODIKA

Analýza je prováděna na souboru empirických dat z účetních jednotek, kterým ze zákona vyplývá povinnost účtovat o odložené dani z příjmů. V průběhu zpracování byla oslovena řada účetních jednotek. Setkali jsme se však s velkou neochotou ze strany oslovených účetních jednotek poskytovat informace, které mají povinnost zveřejňovat, jiným uživatelům, než kterým jim ukládá zákon. U některých účetních jednotek některé informace, které jsme obdrželi, neodpovídaly metodickým postupům pro zachycení odložené daně z příjmů (částky, které byly ve sledovaných obdobích zaúčtovány na vrub nákladů, neodpovídaly výši změny stavu odložené daně z příjmů ve sledovaných obdobích), aniž by z přílohy k účetní závěrce vyplývaly důvody této skutečnosti, lze však předpokládat, že se nejedná o nesprávné zachycení odložené daně v nákladech, ale pouze o nedostatky v rámci popisu metodiky v rámci přílohy k účetní závěrce, neboť některé z dočasných rozdílů, zejména v oblasti přeceňování dlouhodobých cenných papírů a podílů, mohly být zachyceny rozvahově, a tím nedošlo k ovlivnění nákladů. Z výše uvedených důvodů nejsou uváděny názvy účetních jednotek, ale pro jejich identifikaci je použit číselný kód.

V průběhu analýzy byla zkoumána struktura titulů, které vedou k účtování o odložené dani, a to v jejich absolutních hodnotách, bez ohledu na to, jaký vliv budou mít na charakter odložené daně, a to na základě statistických metod popsaných v pracích Segera, Hindlse a Hronové (1998) a Minaříka (2000). Cílem této dílčí analýzy bylo zjistit, jaký vliv měla změna metodického postupu pro vyjádření odložené daně z příjmů na její výši.

Hlavním cílem příspěvku bylo zhodnotit vliv zaúčtování odložené daně z příjmů ve zkoumaných účetních jednotkách na výši vykázaného výsledku hospodaření a na výši disponibilního výsledku hospodaření, který je předmětem rozdělování. Vliv zaúčtování odložené daně z příjmů na výši poměrových ukazatelů, které charakterizují úspěšnost účetní jednotky ve zhodnocování vložených prostředků. Metodické postupy pro hodnocení úspěšnosti daně účetní jednotky vycházejí z metodických postupů popsaných v publikaci Šůvové (1999).

VÝSLEDKY A DISKUSE

Analýza struktury titulů, které způsobují dočasné rozdíly mezi účetní hodnotou a daňovou základnou

Pro analýzu byly využity údaje souboru čtrnácti účetních jednotek za účetní období 2002 a 2003. Rok 2002 je významný z toho důvodu, že od 1. 1. 2002 dochází ke změně metodického postupu pro vyčíslení dočasných rozdílů a zachycení odložené daně z příjmů. V tomto období došlo ke zvýšení počtu titulů, ze

kterých vznikají dočasné rozdíly vyvolávající vznik odložené daně. V době zpracování příspěvku bohužel nebyly k dispozici výroční zprávy za rok 2004 od všech sledovaných účetních jednotek, neboť se jedná o účetní jednotky, které mají ze zákona povinnost auditu a v době zpracování příspěvku nebylo dosaženo lhůty dle § 21a zákona o účetnictví.

Struktura položek je posuzována v absolutních hodnotách, tedy bez ohledu na skutečnost, zda daná položka způsobuje vznik odložené daňové pohledávky či závazku. Cílem této analýzy je zjistit, jaký podíl na celkové absolutní výši dočasných rozdílů mezi čistou účetní hodnotou aktiv či pasiv a jejich daňovou základnou tvoří položky, které byly při uplatňování metodického postupu platného do konce roku 2001 relevantní. Úkolem tedy bylo analyzovat vliv změny metodického postupu pro vyčíslení odložené daně na její vykázanou výši ve výkazu zisku a ztráty i v rozvaze. Dopad změny metody výpočtu byl ve sledovaných účetních jednotkách v roce 2002 zachycen v účetnictví jako změna vlastního kapitálu (zvýšení v případě odložené daňové pohledávky a snížení v případě odloženého daňového závazku). Částka je tvořena jednak rozdílem vyplývajícím ze změny použité sazby daně z příjmů u položek, které byly uvažovány při výpočtu odložené daně z příjmů (podle dřívější metodiky byla použita sazba platná v období vzniku rozdílů, nyní je používána sazba platná pro zdaňovací období, v němž dojde k vyrovnání rozdílů). Položky, které byly předmětem vzniku dočasných rozdílů mezi účetními a daňovými náklady, byly dle předcházející metodiky u zkoumaných účetních jednotek následující:

- rozdíl mezi zůstatkovou cenou účetní a daňovou,
- tvorba účetních opravných položek (pouze v případě některých účetních jednotek),
- tvorba účetních rezerv (pouze u některých účetních jednotek).

Při analýze struktury je vždy dočasný rozdíl ve své absolutní výši přepočítán sazbou daně z příjmů, o které se předpokládá, že bude platná v období, kdy bude příslušný rozdíl uplatněn. Je to z toho důvodu, že v této výši skutečně ovlivňuje zachycení odložené daně v účetnictví.

Tabulky Ia a Ib popisují strukturu odložené daně u sledovaných účetních jednotek v obdobích 2002 a 2003. Grafy č. 2a a 2b znázorňují průměrné podíly jednotlivých položek odložené daně na jejich celkové hodnotě.

Z tabulek i grafů vyplývá, že rozhodující podíl na celkové struktuře má jednoznačně položka rozdíl mezi účetní a daňovou základnou zůstatkových cen dlouhodobého majetku, který vyplývá z odlišného metodického postupu odpisování dlouhodobého majetku v účetnictví (cílem je věrné zobrazení sku-

tečnosti) a jeho odpisování pro daňové účely (cílem je zabezpečení jednotných podmínek pro všechny podnikatelské subjekty). Podíl této položky na celkové struktuře je ve sledovaných účetních jednotkách v rozmezí od 28 % u účetní jednotky 02 až do 100 % u účetní jednotky 10. Průměrná hodnota je 69,86 % v roce 2002 a 67,75 % v roce 2003.

Dalším významným důvodem pro vznik dočasných rozdílů mezi čistou účetní hodnotou aktiv či pasiv a jejich daňovou základnou jsou položky, jejichž tvorba vyplývá z uplatnění zásady opatrnosti, to znamená opravné položky k majetku a rezervy. Čistou účetní hodnotou rozumíme hodnotu příslušné rozvahové položky upravenou o korekce (oprávky a opravné položky). Opravné položky k majetku vzhledem k odlišnostem ve způsobu zveřejňování u jednotlivých účetních jednotek nebylo možno podrobněji analyzovat v členění na opravné položky k dlouhodobému majetku, k zásobám a účetní opravné položky k pohledávkám. Celkový podíl opravných položek na struktuře odložené daně se pohybuje v rozmezí 0 % (účetní jednotka 10 v roce 2002) až po 48,85 % (účetní jednotka 09 v roce 2003). Průměrný podíl účetních opravných položek činí 6,46 % v roce 2002 a 11,47 % v roce 2003. Podobné postavení ve struktuře odložené daně zaujímají i účetní rezervy s průměrným podílem na celkové struktuře 6,10 % v roce 2002 a 10,5 % v roce 2003.

V souvislosti s tvorbou opravných položek k majetku i účetních rezerv dochází ke vzniku nákladů, které nejsou v okamžiku jejich vzniku výdaji snižujícími základ daně z příjmů; tím se stávají až v jiném účetním období. Jedná se o dočasné rozdíly, proto i tyto náklady většina sledovaných účetních jednotek uvažovala při zachycení odložené daně v obdobích před rokem 2002, neboť novelou opatření, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele v roce 2001, došlo ke specifikaci ostatních rozdílů, které dávají možnost vzniku odložené daně. Výjimkou jsou pouze účetní jednotky 03 a 09, které účtovaly o odložené dani před rokem 2002 pouze jako o dočasném rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy. Proto uvedeným dvěma účetním jednotkám vznikly k 31. 12. 2002 poměrně významné rozdíly z důvodu změny metodického postupu, které byly zachyceny rozvahově, a to na účtech účtové skupiny 42. Ostatní dočasné rozdíly, které se nevztahují k nákladům účetního období 2002, byly zachyceny stejným způsobem. Jednalo se zejména o rozdíly, které vznikly:

- z důvodu změny sazby daně z příjmů,
- z důvodu nárůstu titulů pro vznik odložené daně (přecenění finančních investic, rozdíly v oblasti nákladů či výnosů, které jsou daňově uznatelné až v okamžiku jejich uhrazení apod.).

Specifické postavení ve struktuře odložené daně zaujímá neuplatněná ztráta z minulých let. Pro hodnocení jejího podílu na celkové struktuře je třeba použít velmi obezřetný přístup, který vyplývá z uplatnění zásady opatrnosti, neboť uplatnění ztráty z předchozích let předpokládá dosahování takových základů

daně, vůči kterým ji bude možno uplatnit. Ve sledovaných účetních jednotkách se tato položka vyskytuje u účetních jednotek 01 a 02. V konečném důsledku účetní jednotka 01 o odložené daňové pohledávce, která vzniká v důsledku možnosti uplatnění nevyužité ztráty z předchozích let, neúčtuje.

Ia: Přehled struktury dočasných rozdílů v roce 2002

Položka/účetní jednotka	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	Průměr
Tituly vedoucí k odloženému daňovému závazku															
Rozdíl účetní a daňové ZC DM	30,83	28,00	55,00	75,59	71,09	86,74	89,17	67,50		100,00	94,00	88,26	96,28	95,65	69,86
Úhrada penalizačních závazků													1,61		0,12
Úhrada zdrav. a soc a zákonné pojištění															0,00
Neuhrazené penalizační pohledávky				0,59	1,56										0,15
Přecenění majetku (podílů a dluhopisů)				11,75											0,84
Ostatní dočasné rozdíly			0,25												0,02
Tituly vedoucí k odložené daňové pohledávce															
Rozdíl účetní a daňové ZC DM									65,63						4,69
Účetní oprav. položky celkem	9,69	2,20	20,18	4,41	2,20	13,26	10,83	10,83	8,59		1,54	4,59	2,09	0,01	6,46
Účetní rezervy	1,94	0,52	0,78	0,79	25,15			21,67	25,78			4,44		4,34	6,10
Neuhrazené závazky ke státu				0,07											0,00
Neuhrazené penalizační závazky	0,01			0,03									0,02		0,00
Nevyužitá ztráta z předchozích let	57,53	69,28													9,06
Ostatní dočasné rozdíly (a časové roz.)			1,00								4,46				0,39
Přecenění majetku (podílů a dluhopisů)			22,77	6,77								2,71			2,30
	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Zdroj: vlastní propočty

Ib: Přehled struktury dočasných rozdílů v roce 2003

Položka/účetní jednotka	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	Průměr
Tituly vedoucí k odloženému daňovému závazku															
Rozdíl účetní a daňové ZC DM	49,34	35,00	30,08	81,32	72,46	97,84	88,03	63,22	38,75	60,42	83,89	86,87	85,61	75,62	67,75
Úhrada penalizačních závazků	0,01														0,00
Úhrada zdrav. a soc a zákonné pojištění															0,00
Neuhrazené penalizační pohledávky				1,35	0,35										0,12
Přecenění majetku (podílů a dluhopisů)					1,11			10,78							0,85
Ostatní dočasné rozdíly			0,10												0,01
Tituly vedoucí k odložené daňové pohledávce															
Rozdíl účetní a daňové ZC DM															0,00
Účetní oprav. Položky celkem	12,86	1,12	4,96	0,21	1,07	2,16	8,31	8,67	48,85	39,58	4,65	6,05	14,14	8,01	11,47
Účetní rezervy	13,85	0,19	51,71	0,90	25,01		3,66	17,33	12,40			5,54		16,37	10,50

Položka neuhrazeného sociálního a zdravotního pojištění a neuhrazených daní představuje ve sledovaných účetních jednotkách zanedbatelný podíl na struktuře odložené daně. Je to z toho důvodu, že účetní jednotky, které byly předmětem analýzy struktury odložené daně, jsou poměrně významné podniky s výbornou platební morálkou. Obdobná situace je i v oblasti odložené daňové pohledávky z titulu neuhrazeného penále.

V případě cenných papírů zachycují účetní jednotky odloženou daň z titulu dočasných rozdílů mezi hodnotou aktiv a jejich daňovou základnou výsledkově pouze v případech, že uvažují o jejich prodeji. V ostatních případech zkoumané účetní jednotky zachycovaly odloženou daň z titulu dočasných rozdílů rozvahově na účtech účtové skupiny 42, což bylo příčinou rozdílů mezi odloženou daní zachycenou v nákladech – výsledkově a změnou stavu odložené daně v rozvaze u účetních jednotek 03, 04, 05 a 08.

Z uvedeného vyplývá, že změna v metodickém postupu pro zachycení odložené daně přinesla pro sledované účetní jednotky pouze velmi malé změny ve struktuře i v absolutní výši odložené daně, změnil se pouze metodický postup pro její vyčíslení a její účetní zachycení. Tituly, které představovaly odloženou daň do konce roku 2001, představovaly v roce 2002 96,17 % z celkové struktury odložené daně. Pokud se týká účtování odložené daně na vrub nákladů (změna stavu odložené daně způsobená náklady), je rozdíl zcela minimální.

Analýza vlivu zachycení odložené daně z příjmů na ukazatele charakterizující výkonnost podniku

V rámci analýzy daně z příjmů je nejprve zkoumána struktura daně. Daň z příjmů je považována za účetní náklad (Sedláček, 2004), tento náklad je analyzován v členění na daň splatnou a daň odloženou, což je obsahem tabulek IIa a IIb.

Z těchto tabulek vyplývá, že podíl odložené daně na celkové dani se pohybuje ve velmi širokém intervalu od podílu 0,27 % u účetní jednotky 09 až po 100 % u účetních jednotek, které dosáhly nulového základu daně z příjmů, a splatná daň je nulová. Důvodem je skutečnost, že výše odložené daně z příjmů je v konkrétní účetní jednotce závislá na individuálním přístupu k uplatnění účetních zásad při zobrazování skutečnosti ve sledovaných účetních jednotkách (tvorba opravných položek, tvorba účetních rezerv, sestavení vlastního odpisového plánu).

Ukazatel poměr odložené daně k disponibilnímu výsledku hospodaření ukazuje, do jaké míry je disponibilní výsledek hospodaření ovlivněn zachycením odložené daně. V případech, kdy podíl odložené daně (odloženého daňového závazku) dosahuje poměrně vysokých hodnot ve vztahu k disponibilnímu výsledku hospodaření (v roce 2002 se jednalo o účetní jednotky 04, 05, 06, 07 a v roce 2003 šlo o jednotky 06, 09), by mohlo dojít při nezachycení odloženého daňového zá-

vazku k vážnému problému při rozdělování výsledku hospodaření. Byla by rozdělena výrazně vyšší částka, než byla v daném období skutečně vytvořena. Zaúčtováním odloženého daňového závazku účetní jednotka vytváří zdroj financování (podobný rezervě), který bude čerpán v období, kdy bude odložená daň splatná. Cílem je zajistit likviditu na úhradu závazků vůči státu rozpočtu. V účetní jednotce 11, kde disponibilním výsledkem hospodaření byla ztráta, dochází zaúčtováním odložené daně k velmi významnému snížení této ztráty, neboť dochází ke snižování odloženého daňového závazku v roce 2003.

Ve sledovaném souboru účetních jednotek většina účetních jednotek účtuje nejprve o odloženém daňovém závazku. Výjimkou je účetní jednotka 09, která provedla změnu odpisového plánu k 1. 1. 2002 v návaznosti na vyhlášku č. 439/2001 Sb. platnou od 1. 1. 2002, kterou se mění sazby účetních odpisů vybraného majetku, které jsou vyšší než sazby daňové a tím vznikla odložená daňová pohledávka. U dalších dvou účetních jednotek – 01 a 02 je výsledným rozdílem odložená daňová pohledávka z důvodu možnosti uplatnění daňové ztráty předchozích let, účetní jednotka 01 však z důvodu uplatnění zásady opatrnosti o odložené daňové pohledávce neúčtuje. Důvodem pro vznik odloženého daňového závazku je především skutečnost, že účetní jednotky uplatňují účetní odpisy, které odrážejí předpokládané fyzické i morální opotřebení, nižší než odpisy daňové. V odpisovém plánu účetních jednotek je doba životnosti dlouhodobého majetku stanovena na dobu delší než stanovuje zákon o daních z příjmů pro jednotlivé odpisové skupiny. Rozdíl mezi čistou účetní hodnotou a daňovou základnou u dlouhodobého majetku představuje největší podíl ve struktuře dočasných rozdílů (viz tabulka I a graf č. 2).

U účetních jednotek, které vykazují jako výsledek hospodaření zisk a účtují o zvyšování odloženého daňového závazku či o snižování odložené daňové pohledávky na vrub nákladů, dochází zaúčtováním odložené daně z příjmů ke snížení rentability vlastního kapitálu, v průměru z 12,53 % na 11,75 %, což představuje asi tři čtvrtiny procenta.

Z důvodu různých nominálních hodnot emitovaných akcií u sledovaných účetních jednotek byla z důvodu srovnatelnosti zvolena jako vztahová veličina 1 Kč základního kapitálu. Lze tak zhodnotit dosaženou míru rentability v porovnání s jinou možností investování. Pro výše uvedené účetní jednotky dochází zachycením odložené daně z příjmů ke snížení rentability základního kapitálu v přibližně stejné míře jako u předchozího ukazatele. Při posuzování rentability považujeme za vhodné zohlednit složku odložené daně při vyjádření rentability, neboť odložená daň má jak v nákladech (náklad/rozdělení výsledku hospodaření), tak i v oblasti zdrojů financování specifické postavení (není podobně jako rezervy charakteristickým cizím zdrojem).

IIa: Absolutní hodnoty ukazatelů sledovaných účetních jednotek – odložená daň a výsledek hospodaření za rok 2002

Položka (tis Kč)/účetní jednotka	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14
Odložená daň – náklad	0	63916	12108	66293	1012432	12801	46769	-34969	-4561	15540	937703	-18091	333	3267
Odložená daňová pohledávka(-)/závazek(+)	-37281	-56625	29369	650261	4761991	133332	137735	170699000	-100431	15540	30618521	2044015	2377	12258
Výsledek hospodaření před zdaněním	71341	132651	749289	1137019	8031680	137875	313553	1381851	606503	688372	2821191	2420188	18560	517430
Disponibilní výsledek hospodaření	64866	68735	633041	8077750	6713405	125074	203551	1064984	439915	478426	1834256	1637348	11596	354233

Zdroj: výroční zprávy

IIb: Absolutní hodnoty ukazatelů sledovaných účetních jednotek – odložená daň a výsledek hospodaření za rok 2003

Položka/účetní jednotka	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14
Odložená daň – náklad	0	39182	-259696	21938	644269	40463	-4946	-2296	39571	-1248	-5837514	-573230	-774	-5657
Odložená daňová pohledávka(-)/závazek(+)	-2914	-17442	-244193	543102	5406260	146133	132789	119638	-60860	25806	16882737	1511053	1775	8257
Výsledek hospodaření před zdaněním	109960	136525	-568816	1004394	18626473	128776	387560	1235532	798108	500583	-6957805	3375262	41498	541994
Disponibilní výsledek hospodaření	109830	97343	-444711	672013	13931028	87135	303854	834871	532671	336068	-1360242	2826213	26612	398438

Zdroj: výroční zprávy

IIIa: Vybrané poměrové ukazatele za rok 2002

Ukazatel/účetní jednotka	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14
Poměr odložené daně a celkové daně z příjmů	*	100,00	10,35	20,13	76,82	100,00	42,79	-8,77	-2,35	15,21	95,01	-2,31	4,78	2,00
Poměr odložené daně k disponibilnímu výsledku hospodaření	*	92,99	1,91	8,21	15,08	10,23	22,98	-3,28	-1,04	5,44	51,12	-1,10	2,87	0,92
Rentabilita vlastního kapitálu (bez odložené daně)	8,29	14,24	9,75	9,56	6,03	7,66	8,60	11,02	7,72	9,55	2,93	27,04	5,64	47,44
Rentabilita vlastního kapitálu (s odloženou daň)	7,54	7,38	9,57	8,83	5,24	6,95	6,97	12,38	8,33	9,05	1,94	27,34	5,49	47,44
Zisk po zdanění k základnímu kapitálu (bez odložené daně)	8,56	6,34	22,65	31,42	11,89	14,12	18,48	42,44	23,75	34,35	5,85	126,23	10,06	198,54
Zisk po zdanění k základnímu kapitálu (s odloženou daň)	8,56	6,34	19,43	23,71	11,37	14,12	14,14	30,16	16,37	26,35	5,69	84,77	6,40	137,18

Zdroj: Vlastní výpočty

IIIb: Vybrané poměrové ukazatele za rok 2003

Ukazatel/účetní jednotka	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14
Poměr odložené daně a celkové daně z příjmů	*	100,00	8,20	6,60	13,80	100,00	-5,91	-0,71	15,39	7,40	104,29	-104,40	-5,20	-3,94
Poměr odložené daně k disponibilnímu výsledku hospodaření	*	40,25	-2,72	3,26	4,62	46,44	-1,63	-0,28	7,43	3,25	429,15	-20,28	-2,91	-1,42
Rentabilita vlastního kapitálu (bez odložené daně)	11,78	18,59	-11,79	7,44	10,50	7,93	9,90	9,90	9,39	13,17	-9,49	32,58	10,86	47,50
Rentabilita vlastního kapitálu (s odloženou daň)	11,77	13,26	-7,45	7,20	10,02	5,37	10,06	9,07	8,62	12,76	-1,79	40,87	11,19	47,50
Zisk po zdanění k základnímu kapitálu (bez odložené daně)	14,48	8,78	-9,49	28,83	30,35	9,84	27,26	32,83	27,92	63,14	-3,48	204,42	23,33	207,97
Zisk po zdanění k základnímu kapitálu (s odloženou daň)	14,48	8,78	-13,65	19,72	23,55	9,84	21,10	23,64	19,82	44,90	-4,22	146,32	14,68	150,71

Zdroj: Vlastní výpočty

SOUHRN

Účetní kategorie odložené daně z příjmů představuje komplexní problematiku prolínající celým systémem účetnictví i problematikou daní z příjmů. Postup jejího vyčíslení může být zdoluhavý a vyžadující hluboce rozpracovaný systém analytické evidence a systém oceňování a je náročný na znalosti účetních pracovníků. Cílem příspěvku bylo v teoretické oblasti analyzovat postup jejího vyčíslení a zachycení. V praktické rovině byl analyzován význam zachycení odložené daně z příjmů a dopad na vybrané ukazatele finanční analýzy. Předmětem zkoumání byl soubor čtrnácti vybraných účetních jednotek. Z analýzy vyplývá, že zachycení odložené daně představuje jeden z legálních způsobů snížení disponibilního výsledku hospodaření a zamezení jeho neopatrnému rozdělení.

Tento příspěvek vznikl v rámci řešení výzkumného záměru PEF MZLU v Brně – Česká ekonomika v procesech integrace a globalizace a vývoj agrárního sektoru a sektoru služeb v nových podmínkách evropského integrovaného trhu, č. VZ MSM 6215648904/02, směru 02 – Hlavní tendence ve vývoji konkurenčního prostředí v podmínkách integračních a globalizačních procesů a adaptace podnikatelských subjektů na nové podmínky integrovaného trhu.

odložená daň, účetní hodnota, daňová základna, odložená daňová pohledávka, odložený daňový závazek, rentabilita kapitálu

LITERATURA

- BOHUŠOVÁ, H.: Odložená daň z příjmů, její vykazování v účetnictví podnikatelů. Sborník z mezinárodní konference Firma a konkurenční prostředí 2005, sekce 5. Brno: PEF MZLU. s.15–25. ISBN 80-7302-094-7.
- HŘÍBAL, M.: Odložený daňový závazek a pohledávka – praktický postup při jejich výpočtu. Účetnictví, roč. 50, 2003, č.4, s. 57–66, ISSN 0139-5661.
- KOLEKTIV AUTORŮ: Účetnictví II. Praha: Institut Svazu účetních, 2004. 547 s. ISBN 80-86716-08-2.
- MINAŘÍK, B.: Statistika I. Brno: MZLU, 2000. 107 s. ISBN 80-7157-427-9.
- SEDLÁČEK, J.: Účetnictví podnikatelů: po vstupu do Evropské unie. Praha: C.H.Beck, 2004. 273 s. ISBN 80-7179-859-2.
- SEGER, J., HINDLS, R., HRONOVÁ, S.: Statistika v hospodářství. Praha: ETC Publishing, 1998. 636 s. ISBN 80-86006-56-5.
- SŮVOVÁ, H.: Finanční analýza v řízení podniku, v bance a na počítači. Praha: Bankovní institut, 1999, ISBN 80-7265-027-0.
- VALDER, A.: Účetnictví pro podnikatele, Praha: ČZU, 1999. 282 s. ISBN 80-213-0477-4.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- Opatření Ministerstva financí čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele
- Výroční zprávy účetních jednotek

Adresa

Ing. Hana Bohušová, Ph.D., Ing. Patrik Svoboda, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika