

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
Fakulta financí a účetnictví
katedra finančního účetnictví a auditingu
studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Odložená daň a její vykazování
v auditovaných akciových společnostech**

Autor bakalářské práce: Richard Stiebal

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michal Šindelář, Ph.D.

Rok obhajoby: 2018

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Odložená daň a její vykazování v auditovaných akciových společnostech vypracoval samostatně a že jsem veškerou použitou literaturu a další prameny řádně označil a uvedl v přiloženém seznamu.

V Praze dne 23. května 2018

Richard Stiebal

Poděkování:

Rád bych na tomto místě poděkoval vedoucímu své bakalářské práce Ing. Michalu Šindelářovi, Ph.D., za jeho cenné rady, připomínky a odborné vedení práce. Poděkování rovněž patří všem, kteří mi při zpracovávání byli oporou.

Abstrakt

Název práce: Odložená daň a její vykazování v auditovaných akciových společnostech

Autor: Richard Stiebal

Vedoucí práce: Ing. Michal Šindelář, Ph.D.

Katedra: Katedra finančního účetnictví a auditingu

Klíčová slova: daňová základna, odložená daňová pohledávka, odložený daňový závazek, přechodné rozdíly

Práce se zabývá odloženou daní a její rolí v účetní závěrce. Popisuje, kdy a proč vzniká a jak postupovat při jejím vyčíslení. Speciální pozornost je věnována novele zákona o účetnictví z roku 2016 a jejímu dopadu na vykazování odložené daně. Praktická část analyzuje současnou situaci vykazování. Předmětem výzkumu jsou malé auditované akciové společnosti, jejichž účetní závěrky jsou analyzovány z hlediska poskytování jakýchkoliv doplňujících informací k odložené dani v příloze. Na základě analyzovaných dat lze konstatovat, že téměř polovina společností prezentuje hodnotné informace nad rámec zákonných požadavků, přičemž alespoň zákonné požadavky splňuje naprostá většina z nich.

Abstract

Title: Deferred tax and its reporting in audited joint-stock companies

Author: Richard Stiebal

Supervisor: Ing. Michal Šindelář, Ph.D.

Department: Department of Financial Accounting and Auditing

Keywords: tax basis, deferred tax asset, deferred tax liability, temporary differences

The thesis deals with deferred tax and its role in financial statements. It describes what causes deferred tax to arise and how to calculate it. Special focus is put on the amendment to the Act on accounting from 2016 and its impact on deferred tax reporting. The practical part investigates the current situation of reporting. The research targets small audited joint-stock companies. Those companies have their financial statements analysed in terms of providing any additional information concerning deferred tax. Based on the data analysed, nearly half of the companies present useful information beyond the legal requirements, while the vast majority of them meet at least these requirements.

Obsah

Úvod.....	6
1. Vztah mezi splatnou a odloženou daní ze zisku	8
1.1 Daň z příjmů – terminologie	8
1.2 Účetní výsledek hospodaření jako východisko pro základ daně	9
1.3 Proces transformace	10
1.4 Další úpravy základu daně	11
2. Teoretické vymezení odložené daně.....	13
2.1 Obecně uznávané účetní zásady	14
2.2 Přejícné a trvalé rozdíly	15
2.3 Metody zjišťování odložené daně	17
2.4 Výsledná odložená daň.....	19
2.5 Účtování odložené daně	20
3. Nejčastější tituly pro vznik odložené daně	25
3.1 Odpisy majetku	25
3.2 Opravné položky	26
3.3 Rezervy	27
3.4 Položky odčitatelné od základu daně	28
3.5 Výnosy a náklady daňově uznatelné pouze při zaplacení.....	28
4. Povinnost a rozsah vykazování odložené daně	30
4.1 Kategorizace účetních jednotek.....	30
4.2 Audit účetní závěrky a novela zákona.....	31
4.3 Rozsah účetní závěrky a odložená daň	33
4.4 Odložená daň v účetní závěrci	34
5. Analýza vybraného vzorku společností	37
5.1 Sběr a třídění dat	37
5.2 Podmínky hodnocení doplňujících informací.....	40
5.3 Výsledky průzkumu	42
Závěr.....	48
Seznam použité literatury a pramenů	50
Seznam tabulek, schémat a grafů	52
Příloha I – Modelové příklady	
Příloha II – Seznam použitých účtů	
Příloha III – Seznam analyzovaných společností	

Úvod

Zákon o účetnictví ukládá všem účetním jednotkám povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavena na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a aby uživatelé závěrky mohli na jejím základě činit ekonomická rozhodnutí. Jedním z nástrojů, který bezesporu přispívá k vypovídací schopnosti účetní závěrky, je odložená daň. Prostřednictvím ní se uživatel dozvídá dodatečné informace, které by mu za normálních okolností zůstaly skryty. Používání tohoto nástroje není však v českém prostředí samozřejmostí a účetní jednotky vykazování mnohdy podceňují. Tento přístup je podpořen do určité míry faktem, že legislativa v současné době nenařizuje celoplošně všem účetním jednotkám odloženou daň vykazovat. U části z nich tedy záleží čistě na jejich rozhodnutí, zdali se přikloní k jejímu vykázání, a z kvalitní tak prezentované informace.

Řešený problém stojí někde na pomezí a je relativně „čerstvý“. Objevil se s novelou zákona o účetnictví a souvisejících právních předpisů, která nabyla účinnosti 1. ledna 2016. Kategorizace účetních jednotek zjednodušila požadavky na doplňující informace a předmětem změny byla i odložená daň. Nově jsou doplňující informace v příloze k odložené dani vyžadovány pouze u středních a velkých účetních jednotek, přestože malým a mikro auditovaným účetním jednotkám zůstala povinnost o odložené dani účtovat.

Teoretická část práce si klade za cíl podat ucelený a srozumitelný výklad problematiky odložené daně, a tím přispět ke zvýšení povědomí o tomto nástroji. Je v ní uplatňována metoda vědeckého popisu s důkladnou explanací těchto skutečností. Díky zjevnému vztahu mezi splatnou a odloženou daní z příjmů jsou na úvod vysvětlována východiska odložené daně na běžných úpravách základu daně, načež je názorně vysvětleno, kdy a proč odložená daň vzniká. Důraz je kladen na její informační hodnotu pro uživatele i roli v účetnictví obecně. Výklad vychází primárně ze současně právní úpravy, vedle níž jsou pro porovnání představeny alternativní metody známé v účetní teorii. Pro úplnost jsou uvedeny nejčastější tituly pro vznik odložené daně. V neposlední řadě je věnována pozornost právě relevantním částem novely zákona a objasněna provázanost kategorizace účetních jednotek, povinného auditu účetní závěrky, jejího rozsahu a konečné povinnosti vykazovat odloženou daň.

Prováděné šetření je založeno na hypotéze, že účetní jednotky pouze zřídka uvádějí rozsáhlejší informace, než vyžaduje zákon – v práci konkrétně doplňující informace k odložené dani. Od ní je odvislá i dílčí hypotéza, podle které vyšší suma aktiv často povede

k vyšší hodnotě odložené daně, a díky tomu i ke kvalitnějším prezentovaným informacím. Cílem praktické části práce je zhodnotit rozsah a kvalitu doplňujících informací k odložené dani v příloze. Společnosti jsou hodnoceny na základě splnění předdefinovaných kritérií. Hypotézy jsou ověřovány u akciových společností kategorizovaných jako malé účetní jednotky, kterým vznikla za účetní období roku 2016 povinnost auditu. Ze základního souboru je náhodně vybráno 66 společností metodou stratifikovaného systematického výběru. Strata jsou vymezena podle bilanční sumy. U vybraných společností je provedena analýza účetních závěrek a následná syntéza zjištěných informací. K ověření dílčí hypotézy je užitá metoda komparace, přičemž jsou jednotlivá strata porovnávána jak z kvantitativního hlediska – průměrné výše odložené daně, tak z kvalitativního hlediska – rozsahu doplňujících informací.

Pro větší názornost je práce doplněna řadou tabulek, schémat a grafů, jejichž seznam je k dispozici na konci práce. Přiloženy jsou i čtyři modelové příklady, ve kterých jsou aplikovány popisované metody.

Práce se zabývá účetnictvím obchodních korporací a vychází převážně ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a na něj navazujících právních předpisů. Termíny „společnost“ nebo „podnik“ jsou v rámci práce používány v jejich zaběhlém kontextu a odpovídají současnému vymezení „obchodní společnost“ a „obchodní závod“. Jelikož je zkoumaný problém důsledkem české právní úpravy, není předmětem práce odložená daň v podání Mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Všechny hodnocené společnosti sestavovaly účetní závěrku podle českých účetních standardů. Tyto závěrky byly získány ze Sbírky listin.

1. Vztah mezi splatnou a odloženou daní ze zisku

Výklad se věnuje pouze dani z příjmů právnických osob, protože odložená daň jako ryze účetní pojem je bližší právě právnickým osobám, které podle § 2 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“ nebo „ZoÚ“) na rozdíl od fyzických osob podnikatelů vedou účetnictví vždy.¹

1.1 Daň z příjmů – terminologie

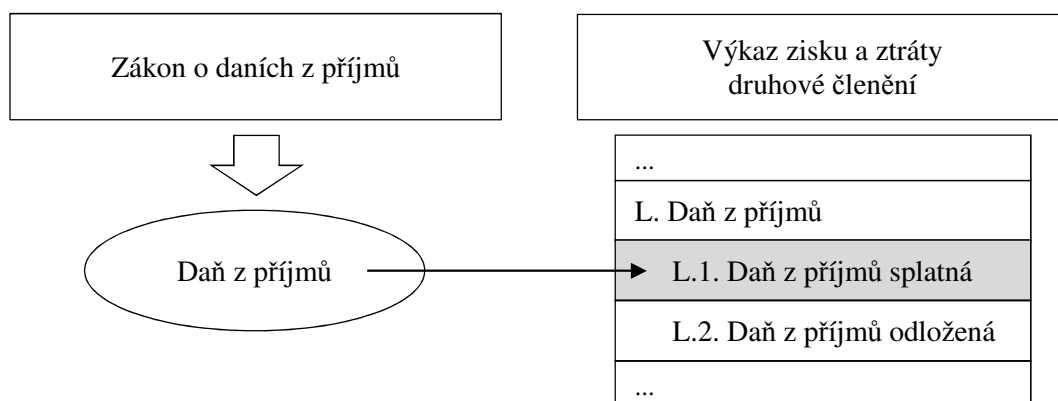
Ač zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“, nebo „ZDP“) nezmiňuje daň z příjmů pod jiným než jejím originálním názvem, v literatuře se často vyskytují i další výrazy. Hovoří se o ní často jako o „splatné dani“ či jako o „dani ze zisku“, popřípadě se objevuje i kombinace předchozích, jak tomu je i u názvu této kapitoly. Do jaké míry jsou jednotlivé názvy ekvivalentní, je na subjektivním posouzení:

- Daň ze zisku – slovo příjem je zde nahrazeno slovem zisk, což je příznačnější, jelikož daň z příjmu má postihovat pouze příjmy disponibilní, čímž de facto zisk je. Zisk (kladný výsledek hospodaření²) se zjišťuje jako rozdíl výnosů a nákladů, které jsou sledovány v účetnictví. Termín „daň ze zisku“ přichází tedy v úvahu především u obchodních společností.
- Splatná daň – dalo by se hovořit o určitém upřesnění termínu pro účely účetnictví, aby nedošlo k záměně nebo sloučení s daní odloženou. Tímto termínem se označuje přímo položka výkazu zisku a ztráty (v druhovém členění) *L.1. Daň z příjmů splatná*. Nadřazená položka *L. Daň z příjmů* totiž obsahuje jak splatnou daň, tak odloženou daň. Daň z příjmů v pojetí zákona o daních z příjmů tudíž není doslovně daní z příjmů v rámci výkazu zisků a ztráty, nýbrž pouze její částí, a to daní z příjmů splatnou. Vztah zobrazuje **Schéma 1**.

¹ Podmínky, za kterých mohou/musí vést účetnictví fyzické osoby podnikatelé, stanovuje § 1 odst. 2 písm. d) až h) zákona o účetnictví.

² Je logické používat termín „daň ze zisku“, jelikož v opačném případě, při účetní ztrátě, by daňová povinnost zpravidla nevznikala (přesto však může vyjít účetní ztráta a zároveň existovat zdanitelný zisk a naopak).

Schéma 1 Daň z příjmů dle zákona o daních z příjmů ve výkazu zisku a ztráty



Zdroj: vlastní zpracování.

Z důvodů výše uvedených považuji zvolenou terminologii v rámci práce za nejvhodnější, jelikož jsou předmětem zájmu právnické osoby a je zároveň umožněno diferencovat mezi daní splatnou a daní odloženou.

1.2 Účetní výsledek hospodaření jako východisko pro základ daně

„Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví“ (§ 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Je zřejmé, že východiskem bude výsledek hospodaření před zdaněním.

Vančurová (2016, s. 94) zdůvodňuje použití výsledku hospodaření možným snížením administrativních nákladů. Dále také zmiňuje, že právě postupy zjišťování základu daně se v globálním měřítku liší. Buď se na jedné straně ve velké míře obě veličiny shodují, nebo se na straně druhé k účetnímu výsledku ani nepřihlíží. Na závěr tvrdí, že Česká republika volí střední cestu, kdy základ daně vychází z účetního výsledku hospodaření, nicméně při respektování požadavků zákona o daních z příjmů. Míra podobnosti se pak mimo jiné odvíjí i od konkrétní společnosti v závislosti na množství úprav účetního výsledku.

Výše zmíněné skutečnosti jsou aplikovatelné i na odloženou daň. V prostředí, kde existuje velké množství pravidel a výjimek u uplatňování účetních nákladů pro účely daní, by zároveň existovalo více titulů, které by eventuálně vedly k odložené dani.³ Naopak za extrémního předpokladu, kdy účetní zisk je zároveň vždy i základem daně, by odložená daň ztrácela smysl a v podstatě by ani nemohla vzniknout.

³ Za podmínky, že by nevznikaly pouze trvalé rozdíly, nýbrž proporčně rozdíly jak trvalé tak i přechodné.

1.3 Proces transformace

Základ daně je pak samozřejmě závislý na správnosti vedení účetnictví. To je založeno na akruálním principu, jehož vlivy se přelévají automaticky i do základu daně. Tam, kde by tomu mělo být jinak, zákon o daních z příjmů explicitně stanovuje podmínku zaplacení (Hnátek 2018, s. 10). Důvodem takového požadavku u specifických položek může být přiblížení se pravidel u všech poplatníků, tedy i u těch, kteří nevycházejí z účetnictví, ale z inkasovaných příjmů a výdajů. Dalším důvodem je pak jakési donucení subjektu ke včasnému odvodu peněz (Vančurová, Láchová 2016, s. 96). Tím, že základ daně do určité míry respektuje akruální princip, se předchází vykázání vysokého zdanitelného zisku v jednom období a naopak daňové ztráty v jiných obdobích. Úpravy výsledku hospodaření zjednodušeně zobrazuje **Tabulka 1**.

Základní podmínku pro daňovou uznatelnost nákladů lze najít v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který je definuje jako „*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů...*“. Nejedná se ale o jedinou podmínku, splněny musejí být i další podmínky, které sumarizuje Vančurová (2016, s. 96–97):

- náklady souvisí se zdanitelnými příjmy;
- náklady musí být schopen poplatník dostatečně prokázat;
- náklady splňují další specifické podmínky, které jsou k nim vázané.⁴

Tabulka 1 Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně

Výsledek hospodaření před zdaněním	
–	Osvobozené příjmy (výnosy)
–	Příjmy (výnosy) nezahrnované do základu daně (včetně samostatných základů daně)
+	Účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady
+ –	Očištění o rezervy a opravné položky, které nejsou uznány jako daňové
+ –	Úprava o rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy
+ –	Vyloučení zaúčtovaných položek, které se v základu daně uznávají, jen jsou-li zaplacený
=	Základ daně

Zdroj: Vančurová, Láchová 2016, s. 95, vlastní úprava.

Pro další výklad jsou rozhodující poslední tři řádky úprav. Ty mohou způsobit zvýšení i snížení základu daně a tato vlastnost není náhodná. Jedná se zpravidla o položky, které jsou

⁴ Například již zmíněny požadavek skutečného zaplacení.

sice předmětem pro úpravu základu daně, ne však jednorázovou. V jiných obdobích budou tytéž položky ve stejné výši opět předmětem pro úpravu základu daně, pouze v opačném směru. Vzniká zde tedy časová disproporce mezi obdobími, kdy položka působí jako účetní náklad a kdy jako daňový.

1.4 Další úpravy základu daně

Takto vypočtený základ daně ještě nemusí být finální verzí pro výpočet splatné daně. Úpravy se týkají nejen účetního výsledku, ale i základu daně. Tyto úpravy, respektive odpočty, mohou samotný základ daně už jen snížit. Vančurová (2016, s. 136) upozorňuje, že při jejich uplatnění je nutno dodržet stanovené pořadí, jak naznačuje **Tabulka 2**.

Tabulka 2 Úpravy základu daně a výpočet splatné daně

Základ daně	
–	Odpočty (odčitatelné položky)
–	– Daňová ztráta (vyměřená za předešlá zdaňovací období)
–	– Odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje
–	– Odpočet na podporu odborného vzdělávání
=	Mezisoučet
–	Bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely (max. 10 % z mezisoučtu)
=	Základ daně snížený o odpočty (zaokrouhleno na celé tisícikoruny dolů)
×	Sazba daně
=	Daň
–	Slevy na dani (slevy na zaměstnance se zdravotním postižením)
=	Daň po slevách (splatná daň)

Zdroj: Vančurová, Láčková 2016, s. 136, vlastní úprava.

Odpočty hrají roli i v rovině odložené daně. Jako kontrastní prvek zde lze s určitým zjednodušením použít právě poskytnuté bezúplatné plnění, kde souvislost s odloženou daní není. Důvody lze najít v zákoně o daních z příjmů, který říká „*Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje*“ (§ 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů) a také „*Pokud není možné odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, lze je odečíst nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly*“ (§ 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů). Ve vyjmenovaných případech tedy existuje možnost snížit základ daně i v následujících

obdobích, což indikuje možné budoucí daňové účinky. U bezúplatných plnění však zákon žádnou takovou možnost nezmiňuje.

Obě uvedené formy úprav, tj. původní úpravy výsledku hospodaření i následné úpravy samotného základu daně, mají jednu společnou věc – jejich budoucí daňové efekty způsobí vyšší nebo nižší splatnou daňovou povinnost.

2. Teoretické vymezení odložené daně

Druhá kapitola pojednává o odložené dani podrobněji. Na úvod kapitoly je připravena ilustrace, v rámci níž je objasněna jednoduchá myšlenka, a sice že odložená daň napomáhá správně zdanit (nebo také dodanit) účetní výsledek hospodaření. Pokud jsou účetní náklady nebo výnosy daňově uznatelné v jiných obdobích, jejich daňové účinky se promítnou do účetnictví ve formě odložené daně, jako by časová disproporce nenastala. Proto se pro účely účetnictví, viz **Schéma 1**, celková daň z příjmů odpovídající účetnímu výsledku hospodaření skládá ze splatné a odložené daně.

Ilustrace

Společnost za období dosáhla výsledku hospodaření ve výši 100 tis. Kč. Část nákladů tvoří odpisy ve výši 40 tis. Kč. Pro účely daní společnost uplatňuje maximální možnou výši odpisů, a to 60 tis. Kč. Počáteční zůstatek odložené daně je nulový, jiné tituly s odlišným účetním a daňovým režimem neexistují a sazba daně z příjmů pro všechna období činí 20 %. Funkce odložené daně bude objasněna komparací tří variant:

- A. společnost neúčtuje o odložené dani;
- B. společnost účtuje o odložené dani;
- C. neexistují odlišné účetní a daňové podmínky pro uplatnění nákladů, základ daně vždy vychází z účetního výsledku (účetní odpisy jsou zároveň daňovými).

Tabulka 3 Funkce odložené daně při vyčíslení zisku – ilustrace

v tis. Kč	Varianta A	Varianta B	Varianta C
VH před zdaněním	100	100	100
Základ daně	80	80	100
Náklad – splatná daň	16	16	20
Náklad – odložená daň	0	4	0
Celkový daňový náklad	16	20	20
VH po zdanění	84	80	80

Zdroj: vlastní zpracování.

Ve variantě A je ve srovnání s variantou B vykázán vyšší zisk k rozdělení, a to pouze z důvodu odlišných účetních a daňových pravidel. Na straně druhé, ve variantách B a C, si je zisk roven, což potvrzuje, že nástroj odložené daně u B „setřel“ rozdíly vzniklé odlišnými

účetními a daňovými pravidly. Celkový daňový náklad pak u B působí dojmem, že byl reálně zdaněn účetní výsledek hospodaření.

2.1 Obecně uznávané účetní zásady

Jedná se o soubor pravidel, jež by měly účetní jednotky dodržovat při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky. Česká legislativa některé z nich uvádí, ne však ve formě výčtu. Jejich důležitost vychází z toho, že jsou obsaženy v Koncepčním rámci mezinárodních účetních standardů (Müllerová, Šindelář 2016, s. 17). Skálová (2018, s. 15) však konstatuje, že by se v našem účetnictví mohly znovu objevit. Další text uvádí pouze ty zásady, u kterých lze hledat jejich naplnění při účtování a vykazování odložené daně:

- Zásada věrného a poctivého zobrazení (§ 7 odst. 1 a 2 ZoÚ) – odložená daň poskytuje uživatelům informace o budoucí situaci, které nejsou za normálních okolností zjištěitelné a jinou formou se v účetní závěrce neprojeví. Pokud tyto informace chybí, nemůže k nim uživatel při rozhodování přihlížet, ač by jeho úsudek mohly ovlivnit.
- Zásada opatrnosti (§ 25 odst. 3 ZoÚ) – odložená daň ovlivňuje výši zisku k rozdělení do statutárních fondů nebo k výplatě podílů společníkům (Müllerová, Šindelář 2016, s. 164). Je vhodné zdůraznit, že zásada opatrnosti se projevuje v obou podobách odložené daně:
 - jednak při vykazování odloženého daňového závazku, kdy zadržuje zisk pro budoucí úhradu vyšší splatné daně;
 - jednak usměrňuje výši vykázané odložené daňové pohledávky, pokud by reálně k úspoře nedošlo.
- Zásada akruálního konceptu (§ 3 odst. 1 ZoÚ) – „*Daně by měly ovlivnit výsledek hospodaření v těch obdobích, se kterými věcně souvisejí, nezávisle na okamžiku zdanění, stanoveném daňovými předpisy.*“ (Dvořáková 2017, s. 285)
- Zásada přiřazování nákladů výnosům – Daň ze zisku je v účetnictví zachycena jako náklad. Pokud výnosy a náklady nejsou zdaněny ve stejném období, ve kterém jsou rozpoznány v účetnictví, náklad ve formě splatné daně z nich vzniklý je odtržen. Odložená daň tento nesoulad eliminuje.
- Zásada trvání účetní jednotky (§ 7 odst. 3 ZoÚ) – Janoušková (2007, s. 9) tvrdí, že celá metoda odložené daně je založena právě na tomto principu. Pokud by se podnik

„nedožil“ období uplatnění přechodných rozdílů, nemělo by smysl o odložené dani účtovat.

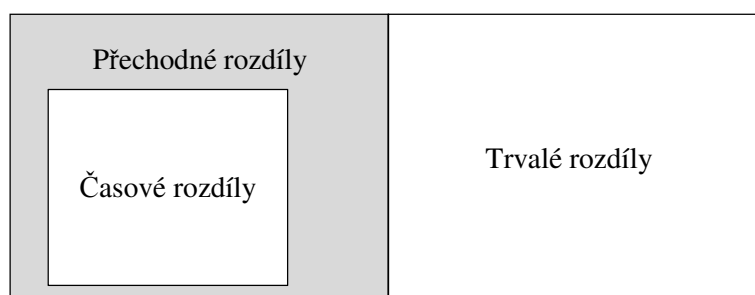
2.2 Přechodné a trvalé rozdíly

Rozdíly vznikají z důvodu odlišného účetního a daňového pohledu na náklady a výnosy zachycené v účetnictví a jsou následujících typů (Müllerová, Šindelář 2016, s. 67):

- Trvalé rozdíly – náklady nebo výnosy nejsou z daňového hlediska uznatelné v běžném ani jiném období. Základ daně je o jejich hodnotu jednorázově zvýšen či snížen. Neexistují podmínky pro jejich daňovou uplatnitelnost a základ daně neovlivní nikdy. Odložená daň nevzniká.
- Časové rozdíly – náklady nebo výnosy nejsou z daňového hlediska uznatelné v běžném období, jsou však uznatelné v jiných obdobích. Základ daně je o jejich hodnotu prvotně jedním směrem upraven, načež je pak v jiném období (v případě postupného uznání i ve vícero obdobích) o stejnou částku upraven opačným směrem. Základ daně tedy v konečném důsledku ovlivní, ne však ve stejném období jako v účetnictví. Časové rozdíly jsou vysvětleny i v interpretacích Národní účetní rady. Základem je, že *„stejný náklad nebo výnos ovlivní účetní zisk v jiném období než daňový zisk...“* (NÚR 2005). Odložená daň vzniká.
- Přechodné rozdíly – v tomto případě se nepohlíží na výnosy a náklady, nýbrž na položky aktiv a pasiv. Jedná se o rozdíly mezi účetní hodnotou aktiv (pasiv) a jejich daňovou základnou. Ustanovení § 59 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“) říká, že *„Daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv je hodnota těchto aktiv, popřípadě pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely.“* Odložená daň vzniká.

Na trvalé a časové rozdíly je nahlíženo z pohledu výsledovky a jejich zásadní odlišnost je zřejmá. Rozdíly přechodné jsou však zjišťovány z rozvahy. Na časový rozdíl zjištěný z výsledovky lze pohlížet i z hlediska rozvahy, což je případ přechodného časového rozdílu. Ne všechny přechodné rozdíly zjištěné z rozvahy však prochází výsledovkou (Vácha 2012). Z toho lze vyvodit, že časové rozdíly jsou podmnožinou přechodných rozdílů, viz **Schéma 2**.

Schéma 2 Vztah mezi přechodnými, časovými a trvalými rozdíly



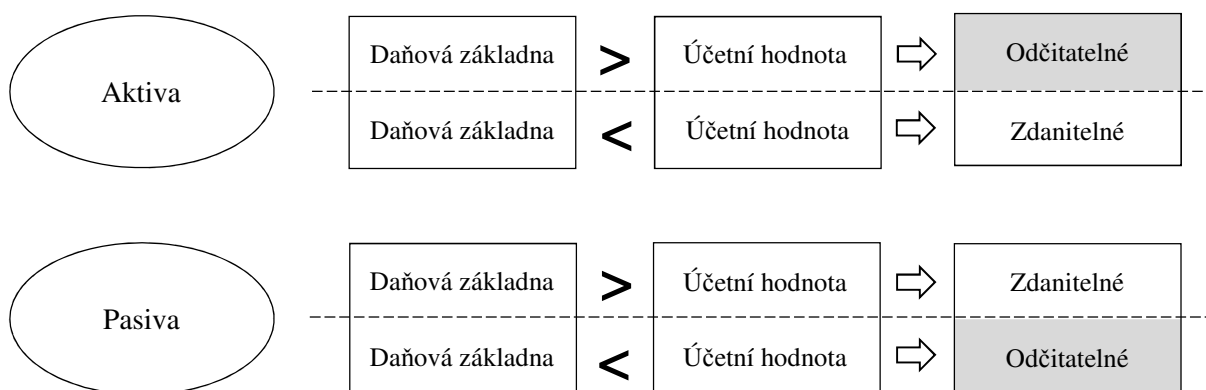
Zdroj: Müllerová, Šindelář 2016, s. 67, vlastní zpracování.

Přechodné rozdíly definované výše mohou být v závislosti na tom, jak ovlivní budoucí základ daně, dvou druhů (Český účetní standard pro podnikatele [dále jen „český účetní standard“ nebo „ČÚS“] č. 003 bod 2.3.):

- zdanitelné (připočitatelné), jež bude nutné k budoucímu základu daně přičíst, vedou k odloženému daňovému závazku⁵ (dále též „ODZ“);
- odčitatelné, které budoucí základ daně naopak sníží, vedou k odložené daňové pohledávce (dále též „ODP“).

Druh přechodného rozdílu závisí na tom, zdali daňová základna aktiva (pasiva) převyšuje účetní hodnotu tohoto aktiva (pasiva), nebo je-li tomu naopak. Jak zobrazuje **Schéma 3**, přechodné rozdíly se liší i v závislosti na tom, zda se jedná o aktivní či pasivní položky.

Schéma 3 Zdanitelné a odčitatelné přechodné rozdíly



Zdroj: Müllerová, Šindelář 2016, s. 68, vlastní zpracování.

⁵ Vyhláška i ČÚS č. 003 používají termín „odložený daňový dluh“, kdežto účtová skupina 48 – *Odložený daňový závazek a pohledávka* i rozvahová položka *C.I.8. Odložený daňový závazek* jej pojmenovávají jako závazek. V práci je, až na doslovně převzaté citace, používán pouze druhý termín. Pro účely práce jsou oba termíny libovolně zaměnitelné.

2.3 Metody zjišťování odložené daně

Český účetní standard č. 003 v bodě 2.4. přímo říká, že „*odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů...*“⁶ Pokud jsou identifikovány všechny přechodné rozdílly (zdanitelné i odčitatelné), lze přistoupit k samotnému výpočtu odložené daně. Vyhláška v § 59 odst. 4 dále říká, že výsledná odložená daň „*se zjistí jako součin výsledného rozdílu a sazby daně z příjmů...*“ Je zde tedy předpoklad, že se zdanitelné a odčitatelné rozdílly vzájemně vykompenzují již předem a pro výpočet se použije pouze konečný rozdíl obou druhů. Výpočet lze znázornit vztahem

$$OD = PR \times t,$$

kde OD je výsledná odložená daň, PR suma přechodných rozdílů a t sazba daně z příjmů.⁷

Obě níže uvedené metody se mezi sebou zásadně liší sazbou daně, kterou pro výpočet používají.

Metoda odložení

Využívá sazbu daně platnou v období, v němž přechodné rozdílly vznikají. To má za důsledek přesné vykázání nákladové položky odložené daně ve výsledovce. V období, kdy dochází k vyrovnání přechodných rozdílů a kdy se odložená daň stává daní splatnou, je použita stejná původní sazba a odložená daň se vynuluje (Müllerová, Šindelář 2016, s. 68). Podle Váchy (2012) tato metoda pracuje s odloženou daní jako s formou časového rozlišení, kdy je související závazek (pohledávka) časově rozlišen do období realizace rozdílů. Pokud se sazba změní, výše rozvahové položky odložené daně nebude reflektovat reálnou budoucí splatnou daň ze zisku, případně úsporu na této dani. Z toho důvodu není vhodná a nedoporučuje se její použití (Müllerová, Šindelář 2016, s. 68–69).

Metoda závazková

Již z názvu je patrné, že metoda považuje odloženou daň za závazek (pohledávku), který bude nutno uhradit (Vácha 2012). Pro výpočet je užito sazby daně platné v období, ve kterém se přechodné rozdílly vyrovnají, a pokud tato sazba daně není známa, použije se sazba daně

⁶ Do konce roku 2001 se zjišťovala odložená daň povinně jen z rozdílu účetních a daňových odpisů, dobrovolně z ostatních, a do konce roku 2000 byly odpisy dokonce jediným povoleným titulem. S tím souvisí i závazková metoda výsledkového přístupu, jež byla tehdy aplikována. (Janoušková 2007, s. 27)

⁷ Ač to není běžné, povinnost účtovat o odložené dani může vzniknout i fyzickým osobám podnikatelům. Ti pak pro výpočet použijí sazbu daně z příjmů fyzických osob.

platná v příštím období (§ 59 odst. vyhlášky).⁸ Metoda odstraňuje nedostatky předešlé metody a je více používána (Müllerová, Šindelář 2016, s. 69). Kromě toho má metoda v závislosti na tom, co je východiskem přechodných rozdílů, dvě modifikace:

- Výsledkový přístup, jenž je nazván podle toho, že rozdíly jsou sledovány v rámci výsledovky. Tímto způsobem je možné postihnout pouze rozdíly vzniklé v jednom určitém období. Přechodné rozdíly jsou vždy jen časové rozdíly.
- Rozvahový přístup, který rozdíly zjišťuje z rozvahy při porovnání účetní hodnoty a daňové základny aktiv (pasiv). Tento přístup zjistí na rozdíl od předešlého veškeré přechodné rozdíly včetně těch, které vznikly v předchozích obdobích, čili je znám přímo konečný zůstatek odložené daně. Zaúčtován je pak pouze rozdíl počátečního a konečného zůstatku – změna stavu odložené daně. (Müllerová, Šindelář 2016, s. 69)

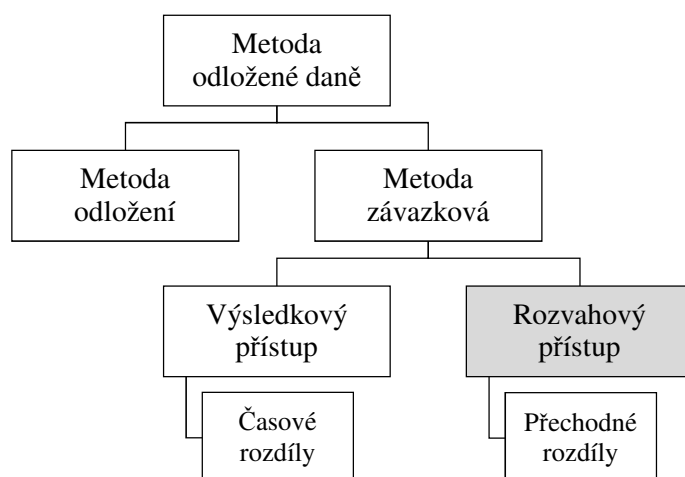
S výsledkovým přístupem jsou spojeny určité nedostatky. Na jeden upozorňuje Randáková (2007), a to je nutnost přepočítat konečný zůstatek odložené daně v případě změny sazby daně. Druhý (a možná ještě zásadnější) problém nastává v případě prvního účtování o odložené dani, kdy část přechodných rozdílů mohla vzniknout již v minulých obdobích a výsledkový přístup je přímo nezachytí (Müllerová, Šindelář 2016, s. 69). Oba tyto problémy odbourává rozvahový přístup, který při určování konečného zůstatku automaticky zohlední i změny sazby daně (není nutný přepočet), a zároveň zjistí výši všech přechodných rozdílů k určitému datu bez zdlouhavé analýzy nákladových a výnosových položek minulých období.⁹ Metody výpočtu odložené daně včetně jednotlivých přístupů shrnuje **Schéma 4** a je jim věnován i **Příklad 1 v Příloze I**.

Česká legislativa vyžaduje používat závazkovou metodu vycházející z rozvahového přístupu (§ 59 odst. 2 a 3 vyhlášky).

⁸ Ani tato metoda nemusí poskytnout 100% přesnou částku odložené daně, snaží se však o co nejlepší odhad.

⁹ Přístupy nebyly uváděny u metody odložení, jelikož rozvahový přístup s ní není kompatibilní. (Vácha 2012)

Schéma 4 Metody zjišťování odložené daně

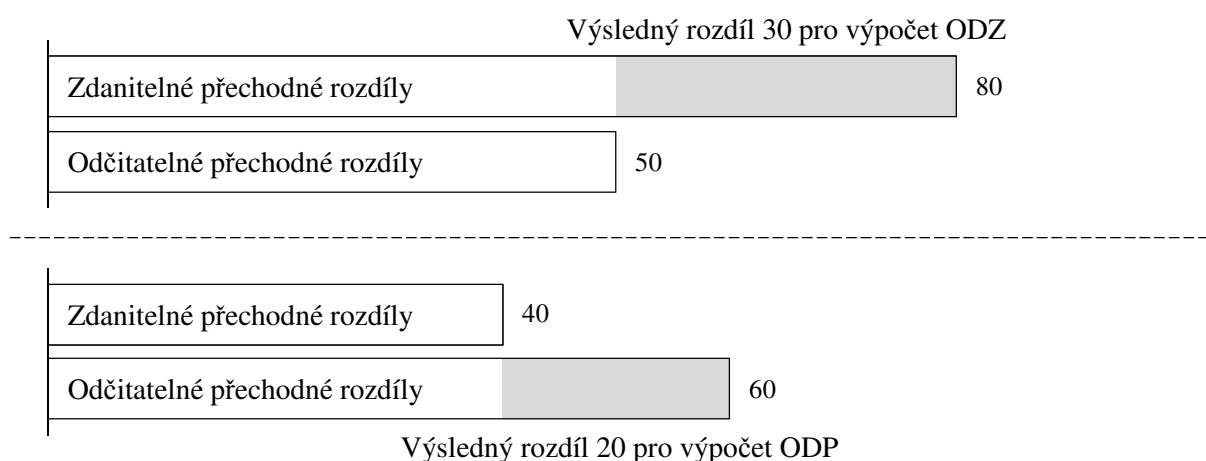


Zdroj: Müllerová, Šindelář 2016, s. 69, vlastní úprava.

2.4 Výsledná odložená daň

Výsledná odložená daň je nejlepším možným odhadem částky, jež společnost v budoucnu zaplatí na dani z příjmů navíc, či na této dani uspoří. Jak zobrazuje **Schéma 5**, má dvě podoby v závislosti na tom, zda převládají zdanitelné, či odčitatelné rozdíly. Pokud převládají odčitatelné rozdíly, vzniká odložená daňová pohledávka. V opačném případě vzniká odložený daňový závazek. V případě rovnosti obou přechodných rozdílů (to je i případ nulových hodnot obou druhů rozdílů) je odložená daň nulová.

Schéma 5 Vznik odložené daňové pohledávky a závazku – kompenzace



Zdroj: vlastní zpracování.

Odložený daňový závazek

Pelák (2012) ho interpretuje jako kumulované daňové nevýhody v tom smyslu, že společnost bude muset v budoucnu platit vyšší daně. Stane se tak v období, kdy se odložený daňový závazek přemění na splatný daňový závazek. Tyto částky jsou zadrženy, čímž je vytvořen zdroj na jejich budoucí úhradu (Müllerová, Šindelář 2016, s. 68). Jejich východiskem jsou zdanitelné přechodné rozdíly. „Účetní jednotka účtuje o odloženém dluhu vždy...“ (§ 59 odst. 5 vyhlášky).

Odložená daňová pohledávka

Analogicky k odloženému daňovému závazku se jedná o částky, jež budou uspořeny, a účetní jednotka tak zaplatí na dani v budoucnu méně. Tyto částky mohou být (při splnění stanovených podmínek) rozděleny a v budoucnu se související pohledávka uhradí úsporou na dani (Müllerová, Šindelář 2016, s. 68). Zde však český účetní standard č. 003 v bodě 2.6. výslovně uvádí vedle odčitatelných přechodných rozdílů další dva tituly pro vznik. Jsou jimi převedené nevyužité daňové ztráty a odpočty. Důvodem, proč jsou jednotlivé tituly uvedeny separátně, je, že daňové ztráty a odpočty nejsou ve své podstatě odčitatelné přechodné rozdíly, nezjišťují se porovnáním účetní hodnoty a daňové základny. Ve finále je ale jejich dopad na základ daně totožný, a proto jsou standardem uvedeny jako možný titul pro vznik odložené daňové pohledávky. Pro účely práce jsou považovány za odčitatelné přechodné rozdíly.

Na rozdíl od závazku se o pohledávce neúčtuje vždy, ale pouze při pravděpodobnosti jejího uplatnění.¹⁰ Pokud základ daně nedokáže pokrýt celkovou výši pohledávky, je vykázána pouze částečně, a to v té výši, která pokryta bude. Při předpokládaném nulovém základu daně odložená daňová pohledávka vykázána nebude. (ČÚS č. 003 bod 2.7.)

2.5 Účtování odložené daně

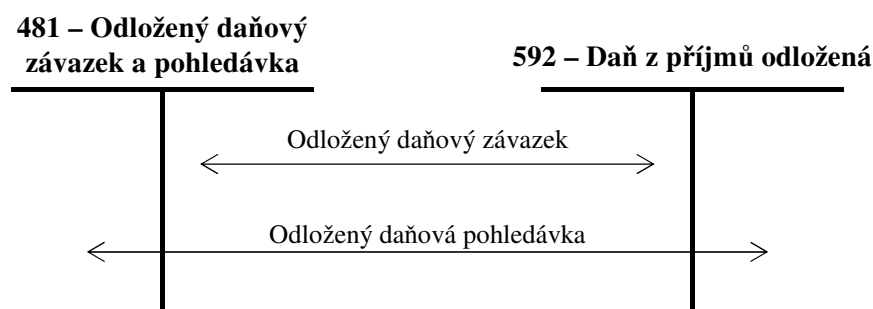
Odložená daň má ve směrné účtové osnově vyhrazenou účtovou skupinu 48 – *Odložený daňový závazek a pohledávka*. Pro závazek i pohledávku se používá jeden tentýž účet (může být aktivní, nebo pasivní), jelikož se výsledná odložená daň vykazuje po vzájemné kompenzaci (ČÚS č. 003 bod 2.10.). Ustanovení § 58 odst. 1 písm. b) vyhlášky přímo říká, že účtování o odložené dani se nepovažuje za porušení vzájemného zúčtování.

¹⁰ Do konce roku 2001 se povinně vždy účtovala i odložená daňová pohledávka, bez ohledu na pravděpodobnost jejího budoucí uplatnění. (Randáková 2007)

Standardní účtování odložené daně

Odložený daňový závazek (pohledávka) se účtuje na vrub (ve prospěch) nákladového účtu 592 – *Daň z příjmů odložená* souvztažně s účtem 481 – *Odložený daňový závazek a pohledávka*.

Schéma 6 Účtování odložené daně

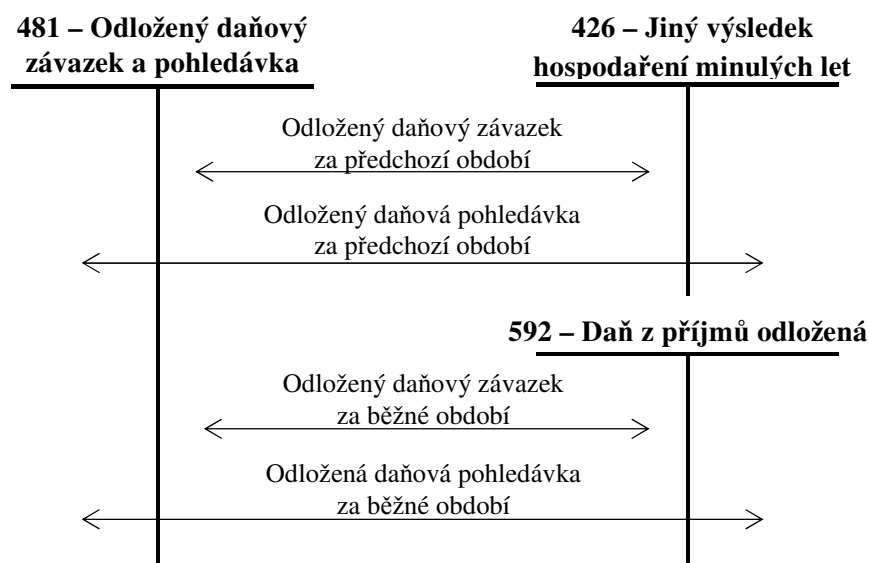


Zdroj: ČÚS č. 003 bod 3.3. a 3.4., vlastní zpracování.

První rok účtování o odložené dani

Speciální případ nastává v situaci, kdy účetní jednotka účtuje o odložené dani poprvé (ať už dobrovolně či povinně). Při užití rozvahového přístupu je zjištěn konečný zůstatek a zaúčtován je pouze rozdíl vzniklý za účetní období. Pokud ovšem účetní jednotka o odložené dani dříve neúčtovala, počáteční zůstatek (resp. konečný zůstatek minulého období) je nulový. Je pravděpodobné, že určitá část přechodných rozdílů vznikla již v předchozích obdobích, proto by bylo chybné s ohledem na akruální princip zaúčtovat celý konečný zůstatek výsledkově, a tím ovlivnit výši výsledku hospodaření za účetní období. Účetní jednotka musí pro rozlišení období vzniku rozdílů postupovat tak, že nejprve zjistí počáteční zůstatek odložené daně – ten vykáže kapitálově. Zbýlý rozdíl je nákladem (snížením nákladů) běžného období a patří do výsledku hospodaření tohoto období. Z toho důvodu se odložená daň zaúčtuje částečně rozvahově oproti účtu 426 – *Jiný výsledek hospodaření minulých let* a částečně výsledkově standardně oproti účtu 592 – *Daň z příjmů odložená*. (ČÚS č. 003 bod 3.1.)

Schéma 7 Účtování o odložené dani v prvním roce



Zdroj: ČÚS č. 003 bod 3.1., vlastní zpracování.

Jiný výsledek hospodaření minulých let byl v českém účetnictví poprvé zaveden v roce 2013 a ovlivnil i účtování odložené daně (Skálová 2015, s. 80).¹¹ Podle § 15a odst. 2 vyhlášky se v rámci něj vykazují:

- změny účetních metod;
- první rok účtování odložené daně (jenž je de facto změnou metody);
- opravy chyb minulých let.

Nakonec je ale primární princip odložené daně – ovlivnit výši zisku k rozdělení (částečným zadržením nebo zvýšením) – zachován jak při účtování do vlastního kapitálu, tak do výsledku hospodaření běžného období. Podle Skálové (2015, s. 51) je na něj při výplatě zjednodušeně pohlíženo jako na nerozdělený zisk minulých let (při kladném zůstatku) nebo neuhrazenou ztrátu minulých let (při záporném zůstatku). Tento přístup koresponduje i s doporučením Skálové (2015, s. 84), a to sice každoročně „vyčistit“ účet jiného výsledku (podle rozhodnutí valné hromady) kromě jiného právě převedením zůstatku na účty nerozděleného zisku nebo neuhrazené ztráty. Současně však upozorňuje, že vynulování účtu není vyžadováno žádným právním předpisem a slouží především pro transparentnost.

¹¹ Do té doby se používaly pro první účtování o odložené dani místo jiného výsledku hospodaření účty nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty minulých let. (Janoušková 2007, s. 37)

Ustanovení § 350 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „zákon o obchodních korporacích“) stanovuje pravidla pro rozdělení zisku u akciových společností a jsou zjednodušeně shrnuty v **Tabulce 4**.

Tabulka 4 Stanovení částky k rozdělení mezi akcionáře¹²

Výsledek hospodaření posledního skončeného účetního období	
+	Nerozdělený zisk minulých let
+	Ostatní fondy, které lze použít k rozdělení zisku
+ –	Jiný výsledek hospodaření minulých let
–	Neuhrazená ztráta minulých let
–	Příděly do rezervních a jiných fondů
=	Maximální výše částky k rozdělení

Zdroj: Müllerová, Šindelář 2016, s. 133, vlastní úprava.

Druhým případem, kdy odložená daň ovlivní jiný výsledek hospodaření, je změna metody výpočtu odložené daně (ČÚS č. 003 bod 3.2.). To neplatí pro změnu sazby daně, která je pouhou změnou odhadu a je zaúčtována standardně jako náklad (snížení nákladů) běžného období (ČÚS č. 003 bod 3.5.).

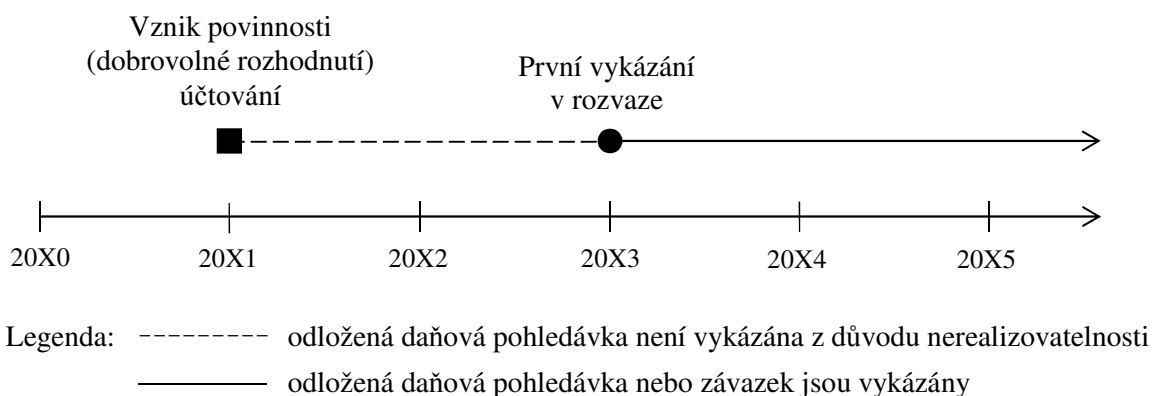
I-09 Odložená daň – první vykázání

Související téma řeší interpretace národní účetní rady I-9 (NÚR 2006). Ta se zabývá problémem, co je považováno za ono „první“ vykázání, od něhož se odvíjí způsob účtování. Řešeny jsou dvě základní situace:

1. Účetní jednotka o odložené dani nikdy v minulosti neúčtovala a v roce, kdy se tak stalo poprvé (dobrovolně či povinně), jí vznikla odložená daňová pohledávka. Ta však nebyla shledána realizovatelnou a nebyla vykázána. V následujících obdobích pak byla odložená daň poprvé vykázána v rozvaze (ať už jako závazek nebo pohledávka). Situaci znázorňuje **Schéma 8**.
2. Analogicky k první situaci účetní jednotka v minulosti sice o odložené dani účtovala, ale v jednom účetním období jí vznikla odložená daňová pohledávka, jež nebyla vykázána z důvodu nerealizovatelnosti. Vykazování tak bylo na určitou dobu přerušeno. Následně účetní jednotka opět vykázala odloženou daň (závazek nebo pohledávku). Tuto situaci znázorňuje **Schéma 9**.

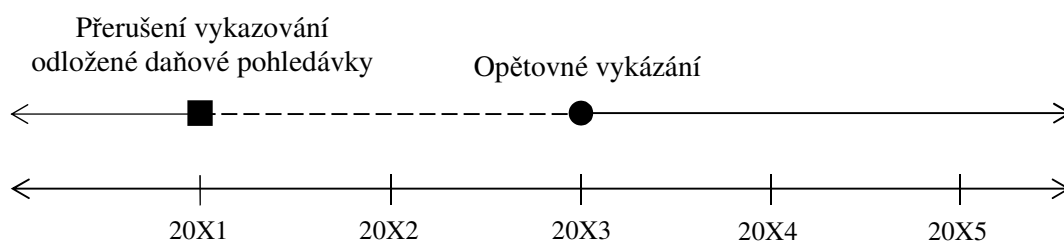
¹² Obdobně by se postupovalo i při výplatě záloh na podíly na zisku upravených v § 40 zákona o obchodních korporacích.

Schéma 9 První vykázání odložené daně v rozvaze I-09



Zdroj: NÚR 2006, vlastní zpracování.

Schéma 8 Přerušení vykazování odložené daně I-09



Zdroj: NÚR 2006, vlastní zpracování.

Interpretace dochází k závěru, že ani jedna ze situací popsaných výše není případem prvního vykázání podle bodu 3.1. ČÚS č. 003, a tudíž se v daném roce (ve schématech rok 20X3) neúčtuje odložená daň do vlastního kapitálu. Jedná se o změnu odhadu, jejíž dopad ovlivní pouze výsledek hospodaření běžného období.

3. Nejčastější tituly pro vznik odložené daně

Jednotlivé tituly jsou pro snazší rozpoznání nazvány podle nákladů a výnosů, které způsobují přechodné rozdíly (např. místo „rozdílná účetní a daňová hodnota zásob“ je titul nazván „opravné položky k zásobám“). Nejsou zde zdlouhavě vyjmenovávány veškeré daňové podmínky, nýbrž je pouze odkázáno na příslušný zákon. Všechny uvedené rozdíly jsou přechodnými časovými rozdíly. Přímě v názvu je upřesněno, zda je titul příkladem vzniku zdanitelných přechodných rozdílů – „[Z]“ nebo odčitatelných – „[O]“. V kapitole je odkazováno na příklady, které jsou součástí **Přílohy I**.

3.1 Odpisy majetku [Z] [O]

Odpisy jsou bezpochyby nejběžnějším titulem a často je právě na nich vysvětlován princip odložené daně. Funkcí odpisů je alokovat výdaje spojené s pořízením majetku (pořizovací cenu v účetnictví, vstupní cenu v daních) do nákladů (Müllerová, Šindelář 2016, s. 81). Tyto náklady jsou promítány do výsledku hospodaření a do základu daně zpravidla v různých proporcích. Pro výši odpisů je rozhodující, za jakým účelem jsou vynakládány:

- účetní odpisy mají reflektovat skutečné využití majetku a ekonomický přínos s ním spojený (§ 28 odst. 6 zákona o účetnictví a § 56 vyhlášky), kdežto
- daňové odpisy slouží k daňovému uplatnění jakožto výdaje (nákladu) vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů) a jejich podmínky jsou podrobně upraveny v § 26 až 33 zákona o daních z příjmů.

Jak uvádí Hnátek (2018, s. 48), účetní a daňové odpisy se při dodržení věrného a poctivého obrazu účetnictví při odpisování budou shodovat pouze výjimečně. Jako jednu z výjimek lze uvést drobný dlouhodobý majetek, kde jsou podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů daňovým nákladem účetní odpisy. V běžných případech se bude účetní zůstatková cena a daňová základna v průběhu odpisování rozcházet, dokud se eventuálně obě nevyrovnají v nule. Buď daňové odpisy „předbíhají“ účetní a vznikne zdanitelný přechodný rozdíl, nebo naopak. Odložené dani z titulu odpisů se věnují **Příklady 1 a 3**.

3.2 Opravné položky [O]

Přechodné rozdíly mezi účetní hodnotou a daňovou základnou aktiv způsobuje i tvorba opravných položek. Podle daňové uznatelnosti nákladu vzniklého při jejich tvorbě se dělí na:

- **Zákonné** – tvoří se pouze k pohledávkám za splnění jednoznačných podmínek, jež stanovuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“). Náklady spojené s jejich tvorbou jsou daňově uznatelné;
- **Účetní** – zajišťují plnění obecné zásady opatrnosti. Jsou upraveny především v § 55 vyhlášky a samostatně v ČÚS č. 005, podle kterého se tvoří kromě pohledávek i k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku, zásobám a krátkodobému finančnímu majetku.¹³ Pravidla tvorby a jejich výši si účetní jednotka stanoví ve vnitřní směrnici. Náklady jsou daňově neuznatelné.

Při jejich tvorbě mohou vzniknout pouze odčitatelné přechodné rozdíly. Účetní opravná položka přechodně sníží účetní hodnotu aktiva a může vzniknout odčitatelný přechodný rozdíl. Zaúčtování zákonné opravné položky sníží jak účetní hodnotu, tak i daňovou základnu aktiva, a přechodný rozdíl vůbec nevznikne.

Stejně jako u jiných titulů je zásadní správně stanovit daňovou základnu. U dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a u zásob je to relativně snadné, jelikož zákon o daních z příjmů až na výjimky neuvádí speciální podmínky pro uplatnění pořizovací (vstupní) ceny v daňových nákladech. U odpisovaných aktiv tomu tak bude při samotném daňovém odpisování nebo při prodeji. Zásoby se dostanou plně do daní při spotřebě nebo prodeji. Je tedy vysoce pravděpodobné, že náklad spojený s tvorbou opravné položky se dostane v budoucnu taktéž do nákladů daňových a zakládá vznik odložené daňové pohledávky.

Opravné položky k pohledávkám

Na rozdíl od předešlých titulů se nepředpokládá promítnutí hodnoty pohledávek do nákladů (pokud není v plánu jejich postoupení¹⁴). Základním cílem by měl být příjem souvisejících peněžních prostředků, a proto je namístě odlišná interpretace. Místo určování daňové základny je pak možná vhodnější položit si otázku, zdali účetní náklady spojené s tvorbou

¹³ Cenné papíry k obchodování se ale obvykle přeceňují na reálnou hodnotu a opravné položky se k nim tvoří jen výjimečně (Müllerová, Šindelář 2016, s. 107), proto se jich další výklad netýká.

¹⁴ Podle § 24 odst. 2 písm s) zákona o daních z příjmů lze při postoupení zahrnout jmenovitou hodnotu (pořizovací cenu) pohledávky do nákladů jen do výše souvisejících příjmů.

opravné položky budou v budoucnu také náklady pro účely daní. U pohledávek existují dvě základní odlišnosti:

- lze k nim tvořit kromě účetních opravných položek i zákonné;
- jejich budoucí daňová uznatelnost není vždy zaručena.

První bod upozorňuje na to, že je nutné rozlišovat zákonné a účetní opravné položky a odloženou daň počítat pouze z účetních. Druhý bod upozorňuje na to, že pohledávka se dostane do daňových nákladů pouze za splnění určitých podmínek. Může tak nastat dvěma způsoby:

- bude možné k ní vytvořit zákonné opravné položky podle § 8 až 8c zákona o rezervách (zákon o daních z příjmů se na ně odkazuje v § 24 odst. 2 písm. i));
- bude možné ji podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů daňově odepsat do nákladů (ČÚS č. 005 bod 4.4.3. povoluje odpis i při vytvoření 100% opravné položce).

Pokud účetní jednotka předpokládá, že budou splněny podmínky a účetní náklad se stane daňovým, vzniká odložená daňová pohledávka. Pokud ne, tvorba účetní opravné položky je trvalým rozdílem a nedává vzniknout odložené dani. Odloženou daň z titulu opravných položek řeší **Příklady 2 a 4**.

3.3 Rezervy [O]

Prostřednictvím rezerv se také uplatňuje obecná zásada opatrnosti a stejně jako opravné položky se dají členit na:

- zákonné – tvořeny podle zákona o rezervách, daňově uznatelné, nevzniká přechodný rozdíl ani odložená daň;
- účetní – legislativně upraveny v § 57 vyhlášky a ČÚS č. 004, dále pak ve vnitřní směrnici účetní jednotky, daňově neuznatelné, vzniká přechodný rozdíl a odložená daň.

Kromě toho pak musí být budoucí náklad, na který je rezerva tvořena, daňově uznatelný.

Pro rozvahový přístup je nutné stanovit daňovou základnu rezervy. U pasiv je vhodné vyjít z definice, kterou uvádí Dvořáková (2017, s. 269), a to že „*Daňovou základnou závazku je jeho účetní hodnota snížená o položky, které budou odčitatelné pro daňové účely, pokud jde o tento závazek, v budoucích obdobích*“. Pokud budou související náklady daňově uznatelné,

daňová základna je nulová a podle **Schéma 3** vzniká odčitatelný přechodný rozdíl. Rezervy jsou řešeny v **Příkladu 2**.

3.4 Položky odčitatelné od základu daně [O]

Základní myšlenka takových úprav základu daně byla vysvětlena již v podkapitole **1.4** a jedná se o položky:

- daňová ztráta – maximálně 5 zdaňovacích období po vzniku (§ 34 ZDP);
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje – maximálně 3 zdaňovací období (§ 34a až 34e ZDP);
- odpočet na podporu odborného vzdělávání – maximálně 3 zdaňovací období (§ 34f až 34h ZDP).

Pakliže odčitatelný přechodný rozdíl (např. náklad spojený s tvorbou účetní rezervy) nebyl uplatněn z důvodu toho, že účetní jednotka nedosáhla dostatečného zdanitelného zisku, je promítnut v daňové ztrátě a nadále je přechodným odčitatelným rozdílem, pouze v jiné formě. Toto však z logických důvodů nemůže nastat u samotné daňové ztráty a ostatních daňových odpočtů, jelikož, jak bylo vysvětleno v podkapitole **2.4**, nejsou ve skutečnosti přechodnými rozdíly a do daňové ztráty se nemohou dostat. Daňová ztráta je zakomponována v **Příkladu 3**.

3.5 Výnosy a náklady daňově uznatelné pouze při zaplacení

I tyto položky již byly zmíněny v úvodu podkapitoly **1.3**. Přechodný rozdíl zde vzniká ve chvíli, kdy daňová legislativa nerespektuje akruální princip a vyžaduje reálnou úhradu závazku. Tituly s touto podmínkou jsou například:

- pojistné hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance, pokud nebylo uhrazeno do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období [O] (§ 24 odst. 2 písm. f) ZDP);
- daň z nemovitých věcí [O] (§ 24 odst. 2 písm. ch) ZDP)¹⁵;
- úroky z úvěru a zápůjček, kdy věřitelem je fyzická osoba, která nevede účetnictví [O] (§ 24 odst. 2 písm. zi) ZDP);

¹⁵ Společně s daní z nemovitých věcí je v tomtéž paragrafu uvedena i daň z nabytí nemovitých věcí, u které také běžně existuje podmínka zaplacení. Daň z nabytí nemovitých věcí však vstupuje do pořizovací ceny nemovitosti a jako daňový náklad je uplatněna ve formě odpisů, proto zde není uvedena jako možný titul vzniku odložené daňové pohledávky.

- náklady ze smluvních pokut, úroků z prodlení... [O] (§ 24 odst. 2 písm. zi) ZDP);
- výnosy ze smluvních pokut, úroků z prodlení... [Z] (§ 24 odst. 2 písm. zi) ZDP) ...

Specifickým případem je pojistné, které je povinen platit zaměstnanec, a které mu bylo zaměstnavatelem sraženo, nicméně neodvedeno do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Pro toto pojistné, ačkoliv není účetním nákladem, platí podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 5. zákona o daních z příjmů stejné podmínky jako pro samotné pojistné hrazené zaměstnavatelem z důvodu zaměstnávání pracovníků. I tento titul zakládá možnost vzniku odčitatelného přechodného rozdílu.

4. Povinnost a rozsah vykazování odložené daně

Ač zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (dále jen „novela“) přímo odloženou daň neovlivnil, měl vliv na okruh účetních jednotek povinných k jejímu vykazování. V dalším textu je proto mimo jiné kladen důraz na tyto změny.

4.1 Kategorizace účetních jednotek

Jednou z věcí, jež přinesla novela zákona, byla i kategorizace účetních jednotek. Hlavní účel rozčlenění účetních jednotek tkví v přizpůsobení povinností při sestavování účetní závěrky (Skálová 2018, s. 12). Kategorie je určující pro to, jaké účetní výkazy je účetní jednotka povinna sestavit (§ 18 zákona o účetnictví), a zároveň v jakém rozsahu (§ 3a vyhlášky). Ještě podrobnější požadavky jsou pak stanoveny pro jednotlivé kategorie u přílohy k účetní závěrce, jež se stupňují s velikostí účetní jednotky (§ 39 až 39c vyhlášky).

Kvantitativně jsou kategorie účetních jednotek vymezeny v § 1b zákona o účetnictví. Pro začlenění jsou určující tři kritéria:

- aktiva celkem (netto);
- roční úhrn čistého obratu;
- průměrný počet zaměstnanců.

Ke změně kategorie je třeba překračovat nebo přestat překračovat alespoň dvě hodnoty ve dvou po sobě jdoucích obdobích (§ 1e odst. 2 zákona o účetnictví), aby se tak zamezilo častým přesunům mezi kategoriemi (Müllerová, Šindelář 2016, s. 166). Hraniční hodnoty pro jednotlivé kategorie zobrazuje **Tabulka 5**.

Účetní jednotky vzniklé před rokem 2016 používající jako účetní období kalendářní rok se zařadily jednotně podle stavu k 31. prosinci 2015 (Müllerová, Šindelář 2016, s. 166). To znamená, že stav ke konci jednoho období byl určující pro následující dvě období a poprvé bude změna kategorie možná až pro účetní období započaté 1. ledna 2018. Účetní jednotky vzniklé v roce 2016 a později postupují v prvním účetním období „podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek a kategorii skupin účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období.“ (§ 1e odst. 1 zákona o účetnictví).

Tabulka 5 Kategorizace účetních jednotek

Účetní jednotka	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	do 9 mil.	do 18 mil.	do 10
Malá	do 100 mil.	do 200 mil.	do 50
Střední	do 500 mil.	do 1 mld.	do 250
Velká	nad 500 mil.	nad 1 mld.	nad 250

Zdroj: Müllerová, Šindelář 2016, s. 166.

4.2 Audit účetní závěrky a novela zákona

Kromě kategorie je pro rozsah účetní závěrky rozhodující povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Často je diferencováno mezi malou (mikro) účetní jednotkou podléhající a nepodléhající auditu.¹⁶ Pro neauditované je pak množství požadovaných informací opět menší.

Podmínky jsou definovány v § 20 zákona o účetnictví a vychází jak z kategorizace účetních jednotek, tak ze stejných tří kritérií, jež jsou pro ni použity. Velké a střední podniky jsou povinny podrobit se auditu vždy. Malé pouze při splnění požadavků, které navíc závisí i na právní formě. Přísnější pravidla než pro ostatní obchodní korporace platí pro akciovou společnost. Té k povinnému auditu stačí splnit pouze jednu z následujících podmínek, ostatním pak alespoň dvě:

- aktiva celkem (netto) ≥ 40 mil.;
- roční úhrn čistého obratu ≥ 80 mil.;
- průměrný počet zaměstnanců ≥ 50 .

I zde platí podmínka překročení nebo dosažení hodnot ve dvou po sobě jdoucích obdobích. Pokud účetní jednotka soustavně každoročně splňuje kritéria a v jednom období najednou přestane, je zbavena povinnosti auditu nejen pro běžné období, ale i pro období následující.

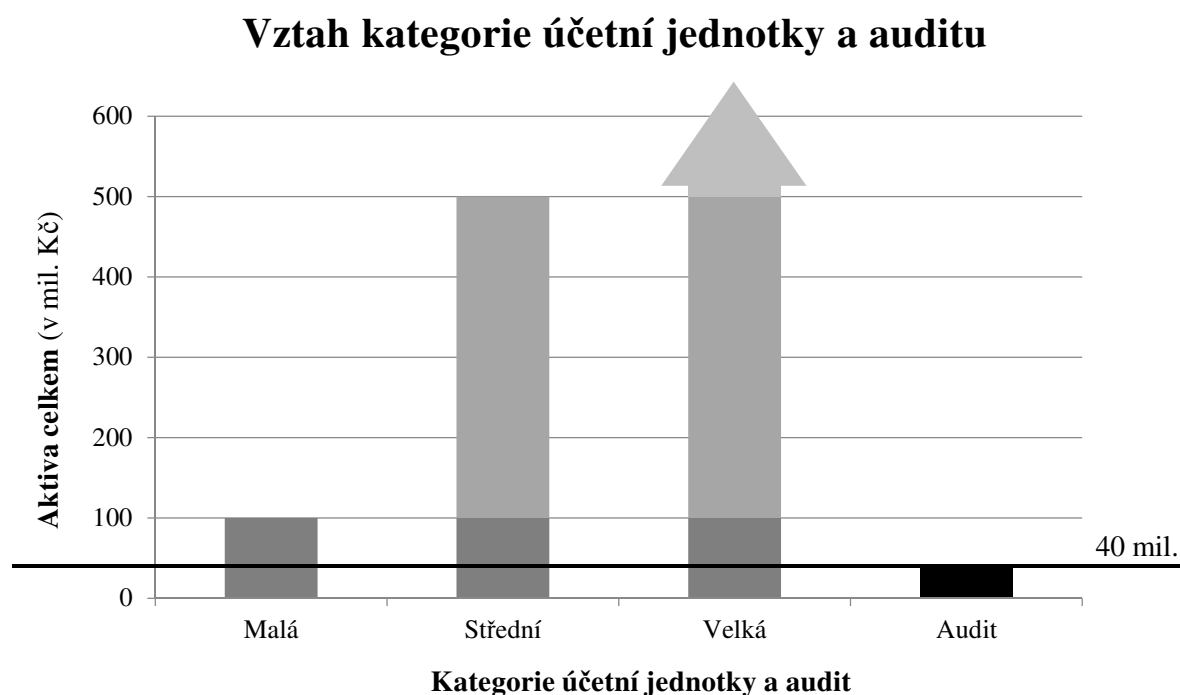
Mikro účetní jednotky nezmiňuje zákon v souvislosti s auditem vůbec, povinnost jim vzniká jen v případě, že tak stanoví zvláštní právní předpis.¹⁷

¹⁶ Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu nemohou sestavit obchodní společnosti bez ohledu na povinnost auditu.

¹⁷ Rovněž může zvláštní právní předpis stanovit povinný audit malé účetní jednotce nesplňující kritéria.

Do konce roku 2015, kdy neexistovala kategorizace, se nahlíželo pouze na tato kritéria (odlišná pravidla pro akciovou společnost platila i dříve). Samotná kategorizace však na audit neměla zásadní účinek. U středních a velkých podniků jsou alespoň dvě kritéria automaticky splněna a rozlišení podle auditu nastává až u malých podniků. Splnění prvního kritéria, aktiv celkem, zobrazuje **Schéma 10** a jeho základní myšlenka je snadno aplikovatelná i na zbývající dvě kritéria.

Schéma 10 Vztah mezi kategorií účetní jednotky a auditem



Zdroj: § 1b a 20 zákona o účetnictví, vlastní zpracování.

K jedné změně přeci jen došlo. Zmiňuje ji např. Skálová (2018, s. 13) a týká se mikro akciových společností. Pokud akciová společnost dosahovala u jednoho kritéria dostatečně vysokých hodnot a u ostatních naopak velmi nízkých, platila pro ni do konce roku 2015 povinnost auditu. Od roku 2016, přestože hodnotově splňuje jedno z kritérií, je klasifikována jako mikro účetní jednotka a zákonnou povinnost auditu nemá, jelikož kritéria platí pouze pro malé účetní jednotky. Jako příklad uvádí Skálová (2018, s. 13) akciovou společnost, jež má příjmy pouze z nájmu (vysoká aktiva, nízký obrat a málo zaměstnanců).

Razantnější změny přineslo nové obsahové vymezení samostatných kritérií a upozorňovalo na ně Sdělení Ministerstva financí k aplikaci některých ustanovení zákona

č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Jednalo se o změny v kritériích aktiv celkem a obratu.¹⁸

Změna kritéria – aktiva celkem

Do konce roku 2015 byl pojem vymezen jako „úhrn aktiv zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3“ (§ 20 odst. 1 písm. a) znění zákona o účetnictví účinného do 31. prosince 2015), čili aktiva v brutto hodnotě. Počínaje rokem 2016 zde již není uveden dovětek a pojem je nově vymezen jen jako „úhrn aktiv zjištěný z rozvahy“ (§ 1d odst. 1 zákona o účetnictví) a vychází se z netto hodnoty. Tato změna zmírnila hranice pro povinný audit.

Změna kritéria – roční úhrn čistého obratu

Změna zde nespočívala v novém vymezení pojmu, nýbrž v reklasifikaci položek do něj dříve zahrnovaných. Změna stavu, dříve účtová skupina 61 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti*, a aktivace, dříve účtová skupina 62 – *Aktivace*, byly přesunuty z účtové třídy 6 – *Výnosy* do třídy 5 – *Náklady* a sloučeny v rámci účtové skupiny 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*.¹⁹ Jedná se tedy o dvě položky:

- Změna stavu zásob vlastní činnosti (§ 22 vyhlášky) – položka může a mohla nabývat kladných i záporných hodnot. Záleží na konkrétní společnosti, jak vysokou změnu stavu zásob byla zvyklá ročně vykazovat, a zda se tím k hraniční hodnotě obratu přiblíží nebo se od ní vzdálí.
- Aktivace (§ 23 vyhlášky) – společnosti mohou důsledkem její reklasifikace vykazovat nižší obrat, jelikož do něj není nadále zahrnována, a ve finále se tím třeba i dostat pod hranici 80 mil. Kč.

4.3 Rozsah účetní závěrky a odložená daň

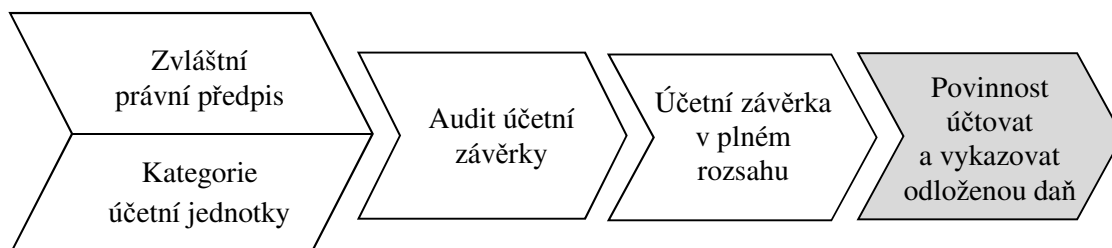
V předchozí podkapitole byl kladen velký důraz na audit, a to z toho důvodu, že velmi úzce souvisí s povinností účtovat o odložené dani. Tato povinnost vyplývá ze dvou informací v zákoně, a to jednak „*Nestanoví-li tento zákon jinak, ve zkráceném rozsahu mohou sestavit účetní závěrku účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem.*“

¹⁸ Definice jednotlivých kritérií byla s novelou zákona přesunuta z části upravující audit do části kategorizace účetních jednotek.

¹⁹ Do konce roku 2016 byla účtová skupina 58 vyhrazena mimořádným nákladům. Ta byla při zrušení mimořádného výsledku hospodaření uvolněna.

(§ 18 odst. 4 zákona o účetnictví) a následně „*O odložené dani účtují a vykazují ji účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu.*“ (§ 59 odst. 1 vyhlášky). Povinnost auditu tedy znamená sestavení účetní závěrky v plném rozsahu a z toho vyplývající povinnost účtovat o odložené dani. Tento vztah zobrazuje **Schéma 11**.

Schéma 11 Stanovení povinnosti účtovat o odložené dani



Zdroj: § 18 odst. 4 zákona o účetnictví a § 59 odst. 1 vyhlášky, vlastní zpracování.

Pokud účetní jednotka není povinna, může o odložené dani účtovat dobrovolně ze svého rozhodnutí. (§ 59 odst. 1 vyhlášky)

Do konce roku 2016 zákon o účetnictví ukládal povinnost všem akciovým společnostem sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu²⁰, bez ohledu na audit. To pro ně zároveň znamenalo povinně účtovat o odložené dani. Tento požadavek byl ze zákona vypuštěn.

4.4 Odložená daň v účetní závěrce

Rozvaha

V rozvaze se odložená daň vykáže buď v řádku *C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka*, nebo *C.I.8. Odložený daňový závazek*, přičemž jsou oba klasifikovány jako dlouhodobé. Někteří autoři (Müllerová, Šindelář 2016, s. 73) jsou toho názoru, že by bylo správnější odloženou daň rozdělit na krátkodobou a dlouhodobou část s ohledem na období její realizace. Alternativu pak zmiňuje i Vácha (2012). Ta spočívá v tom, že by odložená daň byla rozdělena na dlouhodobou a krátkodobou část v závislosti na klasifikaci samotného podkladového aktiva či závazku.

²⁰ Do té doby se místo termínu „zkrácený rozsah“ účetní závěrky používal termín „zjednodušený rozsah“.

Zůstatek odložené daně podléhá inventarizaci. Doporučuje se prověřit jednak existenci a výši jednotlivých titulů vzniku odložené daně, a jednak v případě odložené daňové pohledávky pravděpodobnost jejího uplatnění. (Müllerová, Šindelář 2016, s. 73)

Výkaz zisku a ztráty

Při použití rozvahového přístupu se účtuje změna stavu odložené daně za běžné období ve výkazu zisku a ztráty v řádku *L.2. daň z příjmů odložená* při druhovém členění, v řádku *J.2. Daň z příjmů odložená* při účelovém členění. Položka může být nákladem, nebo náklady snižovat, vždy bez vlivu na základ daně.

Příloha

Od roku 2016 požadavky na informace obsažené v příloze účetní závěrky závisí na kategorii účetní jednotky a jsou uvedeny v § 39 až 39c vyhlášky. Podle nich by měly v příloze uvést informace o odložené dani pouze střední a velké účetní jednotky. Požadavek zde zní stručně – uvést „výši odložené daně na konci účetního období a její vývoj“ (§ 39b odst. 6 písm. g) vyhlášky). Malé a mikro auditované společnosti jsou tedy sice povinny k účtování o odložené dani, komentář však v příloze vyžadován není.²¹ Požadavky pro jednotlivé kategorie shrnuje **Tabulka 6**. Vyhláška ve znění účinném do 31. prosince 2015 v tehdy jednotném § 39 odst. 6 požadovala „rozpis odloženého daňového dluhu nebo pohledávky“ po všech účetních jednotkách tehdy povinných k účtování o odložené dani.

Tabulka 6 Rozsah vykazání odložené daně podle kategorie účetní jednotky

Kategorie účetní jednotky	Povinnost auditu	Rozsah účetní závěrky	Vykazování odložené daně	Požadované informace v příloze
Velká	ano	plný	povinně	výše a vývoj
Střední	ano	plný	povinně	výše a vývoj
Malá	ano	plný	povinně	žádné
	ne	zkrácený	dobrovolně	žádné
Mikro	ano	plný	povinně	žádné
	ne	zkrácený	dobrovolně	žádné

Zdroj: § 39 až 39c vyhlášky, vlastní zpracování.

Jaké informace o odložené dani je podle odborníků vhodné v příloze účetní závěrky uvádět, je zmíněno v následující kapitole č. 5.

²¹ První účtování o odložené dani by se však mělo promítnout v příloze alespoň v rámci komentáře k jinému výsledku hospodaření minulých let, který na kategorii nehledí. (§ 15a odst. 2 vyhlášky)

Na závěr si dovolím menší srovnání. Janoušková (2007, s. 75) ve své publikaci z roku 2007 vyzdvihuje, že odložené dani je v příloze v českých podmínkách věnován oproti mezinárodním účetním standardům (dále jen „IFRS“) podstatně menší prostor. V o 10 let mladším díle Dvořáková (2017, s. 285) dochází k totožným závěrům. I podle ní jsou požadavky IFRS (přesně IAS 12 – Daně ze zisku) na zveřejnění informací stále mnohem náročnější a propracovanější.

5. Analýza vybraného vzorku společností

5.1 Sběr a třídění dat

Seznam společností zahrnutých do průzkumu byl získán za použití databáze MagnusWeb. Funkce pro konkrétní výběry byly v rámci databáze omezené, a proto bylo nutné provést dílčí úpravy v tabulkovém procesoru Microsoft Excel.

Prvotním cílem bylo zachytit veškeré malé akciové společnosti, které se do této kategorie jednotně zařadily podle stavu k 31. prosinci 2015. Kvůli absenci vhodné funkce v databázi byly provedeny tři jednotlivé výběry, a to vždy pro akciové společnosti se stavem ke konci roku 2015:

1. $9\,000\,000\text{ Kč} < \text{Aktiva celkem} \leq 100\,000\,000\text{ Kč}$;
2. $18\,000\,000\text{ Kč} < \text{Obrat} \leq 200\,000\,000\text{ Kč}$;
3. $10 < \text{Počet zaměstnanců} \leq 50$.

Společnosti z jednotlivých výběrů byly sloučeny. U společností, které splňovaly více než jedno kritérium, a měly kvůli tomu duplicitní nebo i triplicitní zastoupení, bylo ošetřeno, aby se vyskytovaly ve výběru pouze jednou. Z dostupných údajů byly společnosti klasifikovány jako malé účetní jednotky, pokud splnily alespoň dvě ze tří kritérií. **Tabulka 7** zobrazuje počet společností podle splnění kritérií.

Tabulka 7 Malé akciové společnosti podle kritérií

Aktiva	Obrat	Zaměstnanci	Počet společností
ANO	ANO	NE	1114
ANO	NE	ANO	239
NE	ANO	ANO	556
ANO	ANO	ANO	1166
Celkem			3075

Zdroj: vlastní zpracování.

Pro tyto společnosti byly prostřednictvím databáze vygenerovány finanční výkazy za rok 2016. Celkem 2351 z těchto společností

- sestavilo a zveřejnilo individuální účetní závěrku,
- podle českých účetních standardů, a to
- k datu 31. prosince 2016.

Následné úpravy zahrnovaly např. vyloučení nesprávně zařazených společností s jinou právní formou (převážně s.r.o.). Zásadní úprava spočívala ve vyřazení společností bez povinného auditu, po které zbyla méně jak třetina společností.²²

Představení základního souboru

Základní soubor tvoří 644 akciových společností, které:

- byly podle stavu k 31. prosinci 2015 zařazeny do kategorie malých účetních jednotek,
- splňují v roce 2016 alespoň jedno kritérium pro povinný audit,
- používají jako účetní období kalendářní rok,
- působí v různých oborech činnosti,
- podnikají v různých regionech.

Na druhé straně bylo abstrahováno od účetních jednotek používajících hospodářský rok kvůli potenciálně zdlouhavému výběru. Dále se do výběru nedostaly společnosti vzniklé po roce 2015.

Jako specifický příklad lze uvést i účetní jednotky, které naplnily jedno kritérium pro mikro, druhé pro malou a třetí pro střední nebo velkou účetní jednotku, a ve finále byly klasifikovány jako malé účetní jednotky. Podle mého názoru se ale jedná o ojedinělé případy a jejich vypuštění zásadně neovlivní výsledné pozorování.

Stanovení výběrového souboru

Nejprve byla provedena stratifikace a každá ze společností byla zařazena do jedné ze šesti menších skupin (strat) podle výše bilanční sumy, viz **Tabulku 8**. Tento krok měl pro další pozorování zásadní význam. Zaprvé umožnil otestovat hypotézu – vzájemný vztah mezi výší bilanční sumy, výší odložené daně a kvalitou doplňujících informací v příloze v rámci kategorie malých účetních jednotek. Zadruhé zabránil možnému zkreslení způsobenému náhodným výběrem, kdy by například měly všechny vybrané účetní jednotky nadprůměrně vysokou bilanční sumu a výsledky by nebyly spolehlivě aplikovatelné na celou kategorii.

²² Vygenerovaná data automaticky obsahovala informaci o tom, zda byla společnost auditována. Začleněny však byly i společnosti s dobrovolným auditem, proto byly do výběru zařazeny pouze ty, které jednak měly podle databáze audit, a zároveň za rok 2016 splnily alespoň jedno kritérium.

Tabulka 8 Stratifikace společností

Skupina	Aktiva celkem (v tis. Kč)	Procentuální zastoupení (zaokrouhleno)	Počet společností
AC1	menší než 40 000	9,01 %	58
AC2	40 000 až 59 999	22,83 %	147
AC3	60 000 až 79 999	18,32 %	118
AC4	80 000 až 99 999	17,08 %	110
AC5	100 000 až 150 000	14,75 %	95
AC6	větší než 150 000	18,01 %	116

Zdroj: vlastní zpracování.

Skupiny jsou úžeji vymezeny mezi 40 mil. Kč a 100 mil. Kč aktiv. Důvodem je, že značná část spadá hodnotově právě tam, navíc se jedná o mantinely malých auditovaných účetních jednotek.

Výběrový soubor tvoří 66 náhodně vybraných společností. Takový počet věrně reflektuje rozdělení společností do jednotlivých skupin bez většího zaokrouhlování a zároveň minimálně ovlivňuje pravděpodobnost výběru společností v každé skupině. Skupinové rozdělení vybraného vzorku zobrazuje **Tabulka 9**.

Tabulka 9 Aplikace rozdělení na zvolený počet společností k výběru

Skupina	Počet společností v základním souboru	Počet společností ve výběrovém souboru
AC1	58	6
AC2	147	15
AC3	118	12
AC4	110	11
AC5	95	10
AC6	116	12
Celkem	644	66

Zdroj: vlastní zpracování.

V rámci jednotlivých skupin byl uplatněn systematický výběr společností (např. Hendl 2015, s. 58–60). Pro systematický výběr byly subjekty seřazeny podle délky jejich názvu od nejkratšího po nejdelší (v případě shody dále podle abecedy), která podle mého názoru nemá na pozorovanou veličinu žádný vliv. U systematického výběru byl pro větší přesnost použit modifikovaný přístup (angl. Circular Systematic Sampling), jenž popisuje Salkind (2010, s. 1486).

Účetní závěrky vybraných společností byly získány ze Sbírký listin. Při analýze jednotlivých závěrek bylo zkontrolováno, že účetní jednotka opravdu splnila podmínky auditu za rok 2016 i rok předcházející. Stejně tak všech 66 analyzovaných subjektů bylo skutečně zařazeno podle stavu k 31. prosinci 2015 do kategorie malých účetních jednotek.

5.2 Podmínky hodnocení doplňujících informací

V zájmu zachování co nejvyšší objektivity při hodnocení doplňujících informací k odložené dani v příloze účetní závěrky byla předem vymezena čtyři základní kritéria. Jelikož zákon nespecifikuje požadavky na doplňující informace, bylo čerpáno čistě z názorů odborníků (Janoušková 2007, s. 73; Müllerová, Šindelář 2016, s. 73). Je vhodné mít na paměti, že zkoumané společnosti jsou malými účetními jednotkami a podle zákona nemusejí uvádět v příloze vlastně žádné doplňující informace. Osobně považuji za stěžejní především první kritérium pro jeho přidanou informační hodnotu. V příloze by se měla/měly objevit alespoň:

- i. Jednotlivé tituly vzniku odložené daně, tj. rozpis položek, u nichž vznikají přechodné rozdíly. V práci se považovalo za splnění kritéria i uvedení samotné výše odložené daně z titulů, nebylo nutné předem vyčíslit přechodné rozdíly.
- ii. Číselně vymezena sazba daně z příjmů použita pro výpočet, případně odůvodněna.
- iii. Srovnatelné informace za minulé účetní období, a to především ve vztahu k prvnímu kritériu, aby bylo možné porovnat meziroční změny.
- iv. Výsledná odložená daň po kompenzaci odložené daňové pohledávky a závazku, přičemž u nevykázané pohledávky i zdůvodnění.

Původně bylo nadefinováno i páté kritérium, které bylo spojeno s prvním účtováním o odložené dani. Žádná ze zkoumaných společností však neúčtovala o odložené dani k 31. prosinci 2016 poprvé. Jedna společnost, která o ní účtovala poprvé v minulém období, „nevyčistila“ účet jiného výsledku hospodaření minulých let, což ve finále působilo chaoticky.²³

Při hodnocení nebylo přihlíženo k popisu používané metody. Jelikož legislativa momentálně povoluje pouze závazkovou metodu rozvahového přístupu, není podle mého názoru její uvedení zásadní. Stejně tak nebyla relevantní vizuální stránka prezentovaných informací a důraz byl kladen výhradně na informační hodnotu.

²³ Pár společností použilo jiný výsledek z odlišných důvodů, povětšinou však chyběl v příloze jakýkoliv jeho popis.

Podmínky pro zařazení do skupin

Podle toho, jaká kritéria společnost splnila, byla zařazena do jedné z 5 skupin.²⁴ První čtyři skupiny jsou očíslovány od 1 do 4, přičemž číslování odpovídá známkování ve škole, tzn. že skupina 1 je hodnocena jako nejlepší a skupina 4 nejhorší. Pátou skupinou je nehodnocená skupina N.

Skupina 1

Společnosti v této skupině splnily všechna čtyři kritéria a příloha účetní závěrky poskytla uživatelům kvalitní a dobře strukturované informace ohledně odložené daně.

Skupina 2

Společnosti poskytly přijatelné doplňující informace s drobnými nedostatky, které jsou však zjištěitelné. Byla zde podmínka splnění vždy alespoň prvního kritéria, tj. rozpisu titulů. Použitá sazba daně může vyplývat, ač ne číselně, z popisu metody. Informace za minulá období jsou zjištěitelné z účetních závěrek za příslušná období a výsledná výše odložené daně je zjištěitelná z rozvahy. Mezi skupinami 1 a 2 je mnohdy tenká hranice a už jedno z kritérií je rozhodující.

Skupina 3

Zde příloha nepodala téměř žádné nebo žádné doplňující informace. Spadají sem veškeré společnosti, které sice odloženou daň vykázaly v rozvaze, nicméně neuvedly tituly jejího vzniku, tj. nesplnily první kritérium (bez přihlédnutí k ostatním kritériím). Dále sem spadají společnosti, které uvedly rozporuplné nebo dle mého názoru chybné informace. Mezi skupinami 2 a 3 je naopak hranice výraznější a hlavní roli hraje první kritérium.

Skupina 4 a skupina N

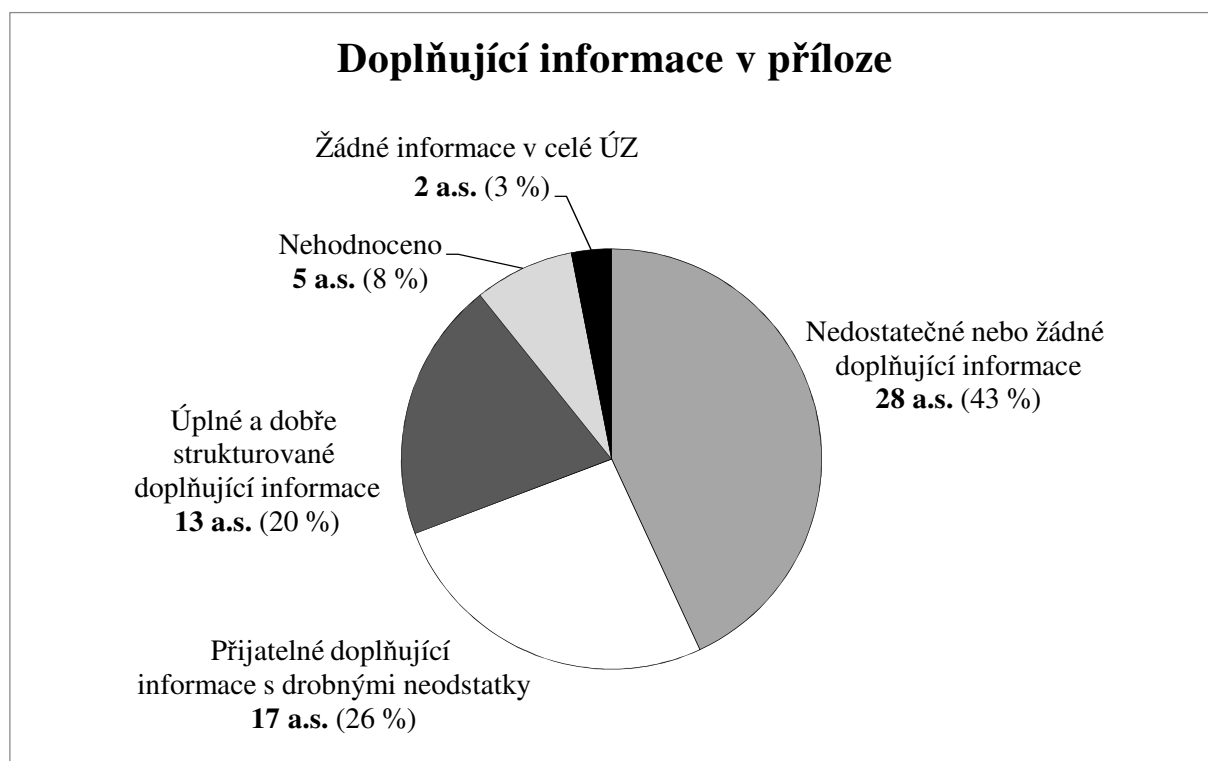
Obě skupiny mají společné, že ani v jednom případě nebyla o odložené dani v celé účetní závěrce žádná zmínka – příslušné položky rozvahy i výsledovky byly rovněž nulové. Rozdíl spočívá v tom, že u společností ve skupině 4 se šlo z údajů v účetní závěrce domnívat, že tituly pro vznik existují. Naopak ve skupině N toto z účetní závěrky usoudit nešlo a tituly pro vznik přechodných rozdílů nebyly, alespoň ze závěrky, viditelné.

²⁴ Nezaměňovat se skupinami AC1 až AC6 pro výběr společností členěnými podle výše aktiv. Jak si vedly společnosti v rámci těchto skupin, popisuje až poslední část podkapitoly 5.3.

5.3 Výsledky průzkumu

Z celkového počtu 66 vybraných společností byla vyloučena 1 společnost, která nezveřejnila přílohu, a proto nebylo možné ji hodnotit. Jak si vedly zbylé společnosti, znázorňuje **Graf 1**. Seznam společností podrobených průzkumu je k dispozici v **Příloze III**.

Graf 1 Rozsah a kvalita vykazovaných informací



Zdroj: vlastní zpracování.

13 společností bylo zařazeno do skupiny 1. Tyto společnosti často volily individuální formu pro rozpis odložené daně, čímž se odlišovaly od ostatních skupin a vyvarovaly se tím i opakovaným chybám. Jedna společnost uvedla všechny informace téměř v podobě souvislého textu, nicméně podmínky splnila. Jiná společnost naopak věnovala odložené dani samotnou přílohu s ojedinělým komplexním schématem výpočtu odložené daně. Další ze společností dokonce uvedla predikci odložené daně na budoucí tři roky. Tato skupina měla také nejvyšší počet nevykázaných nebo pouze částečně vykázaných odložených daňových pohledávek. Ve dvou případech nebyla vykázána vůbec a v jednom případě pouze v nepatrné výši oproti celkové pohledávce. Vždy však byly uvedeny související informace s ohledem na zásadu opatrnosti.

I společnosti ve skupině 2 uvedly uspokojivé informace. Ukázalo se, že největším nedostatkem byla absence uvedené sazby daně. Téměř polovina ze 17 společností použila

stejnou tabulku pro prezentaci odložené daně, kde jednak nebyly vyčísleny přechodné rozdíly, a jednak zde nebyla uvedena použitá daňová sazba. K dispozici tak byly tituly vzniku přímo ve výši odložené daně za obě období a kompenzace závazku a pohledávky. Méně častým nedostatkem bylo chybějící minulé období, což bylo především v případech, kdy nebyl rozpis odložené daně uveden ve formě tabulky. Jedna ze společností uvedla detailně rozpis jednotlivých druhů dlouhodobého majetku a účetních a daňových zůstatkových cen, což byl jediný případ ze všech, kdy společnost nevykázala dlouhodobý majetek jako celek.

V nejpočetnější skupině 3 společnosti neposkytly uživatelům kvalitní informace. Polovina z těchto 28 společností se v příloze o odložené nezmínila nijak, přestože byla odložená daň za období zaúčtována a výše rozvahové položky byla nenulová. Takové společnosti často vyjmenovávaly pouze informace požadované vyhláškou v § 39 a 39a, mezi něž odložená daň nepatří. Vedle toho mezi nejčastější nedostatky patřilo uvedení rozdílů, které vznikly pouze v období roku 2016, a které z celkové rozvahové položky tvořily jen zlomek. Uvedeny tak byly např. odpisy za období místo zůstatkových cen, což značilo výsledkový přístup. Dalším nedostatkem bylo pouhé vyjmenování titulů bez jakéhokoliv vyčíslení. Šlo se jen domnívat o podílu každého z nich na finální sumě. Překvapivé, ne však ojedinělé, bylo vykázání odložené daně u čtyř společností v sekci rezerv. Tam s ní tak bylo i zacházeno, společnosti uvedly počáteční zůstatek, meziroční změnu a konečný zůstatek. Uplynulo již relativně hodně času od doby, kdy byla odložená daň vykazována v oddíle rezerv. Kromě informačních nedostatků se objevily i chyby jako nesoulad zaúčtovaného nákladu a meziroční změny rozvahové položky. Nastal i velmi zvláštní případ, kdy byl zaúčtován náklad odložené daně v naprosto stejné výši, jako byly meziroční změna a konečný zůstatek jiného výsledku hospodaření. Ten ale v příloze nebyl blíže popsán.

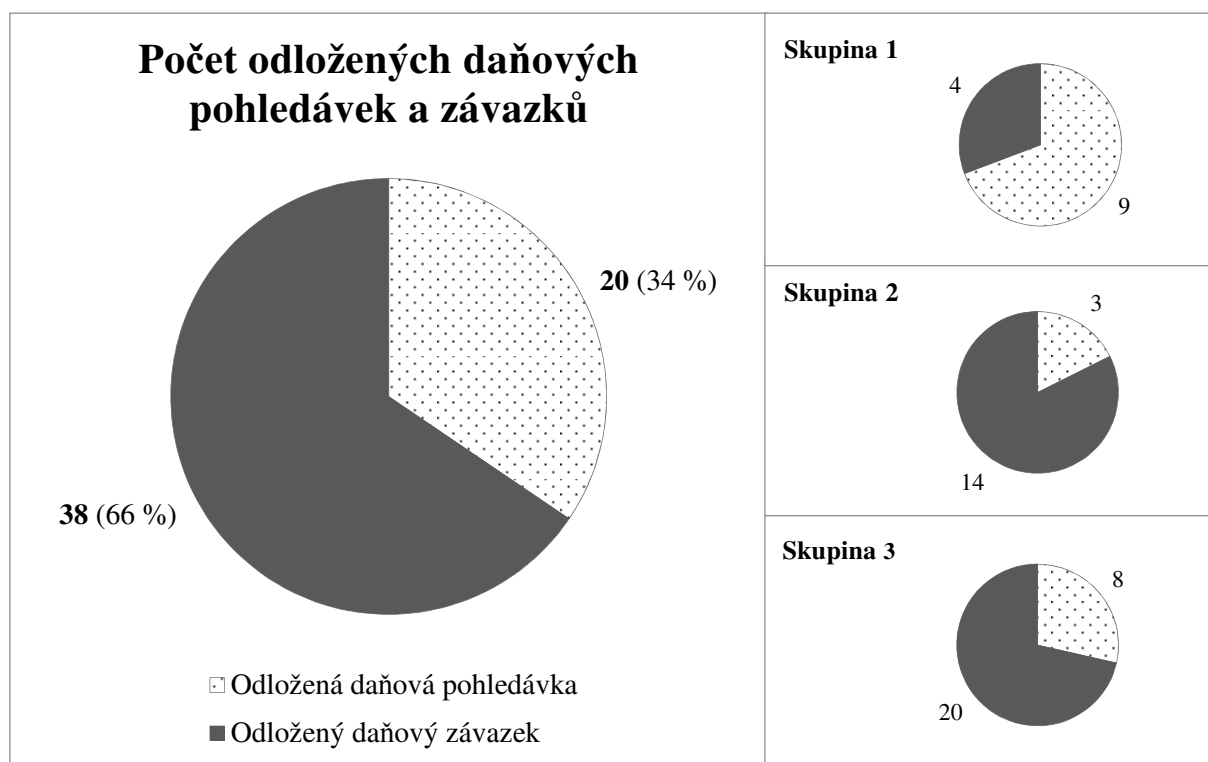
U dvou společností ve skupině 4 existovaly tituly pro vznik odložené daně, k vykázání ale nedošlo. O odložené dani pak nebyla v celé účetní závěrce ani zmínka. Pokud se jednalo o úmyslně nevykázanou pohledávku, je na místě uvést přinejmenším informace, že vznikla, nicméně nebyla zaúčtována, jak učinily např. dvě společnosti ve skupině 3.

Zbývajících pět společností nebylo možné hodnotit, a proto byly zařazeny do skupiny N. Opravné položky a rezervy tvořily pouze v souladu se zákonem o rezervách a netvrdily, že účetní a daňové odpisy se nerovnají. Je diskutabilní, jak správný je takový způsob vedení účetnictví.

Počet odložených daňových pohledávek a závazků a jejich struktura

Po zhodnocení doplňujících informací je patřičné představit typ a strukturu vykázané odložené daně. Další grafy již budou zahrnovat pouze společnosti, u kterých byly požadované informace zjistitelné. Jestli společnosti vykázaly odloženou daňovou pohledávku nebo závazek, lze určit u skupin 1 až 3, viz **Graf 2**. Graf obsahuje jak vykázané pohledávky v rozvaze, tak ty nevykázané a popsané v příloze.

Graf 2 Počet odložených daňových pohledávek a závazků – skupiny 1 až 3



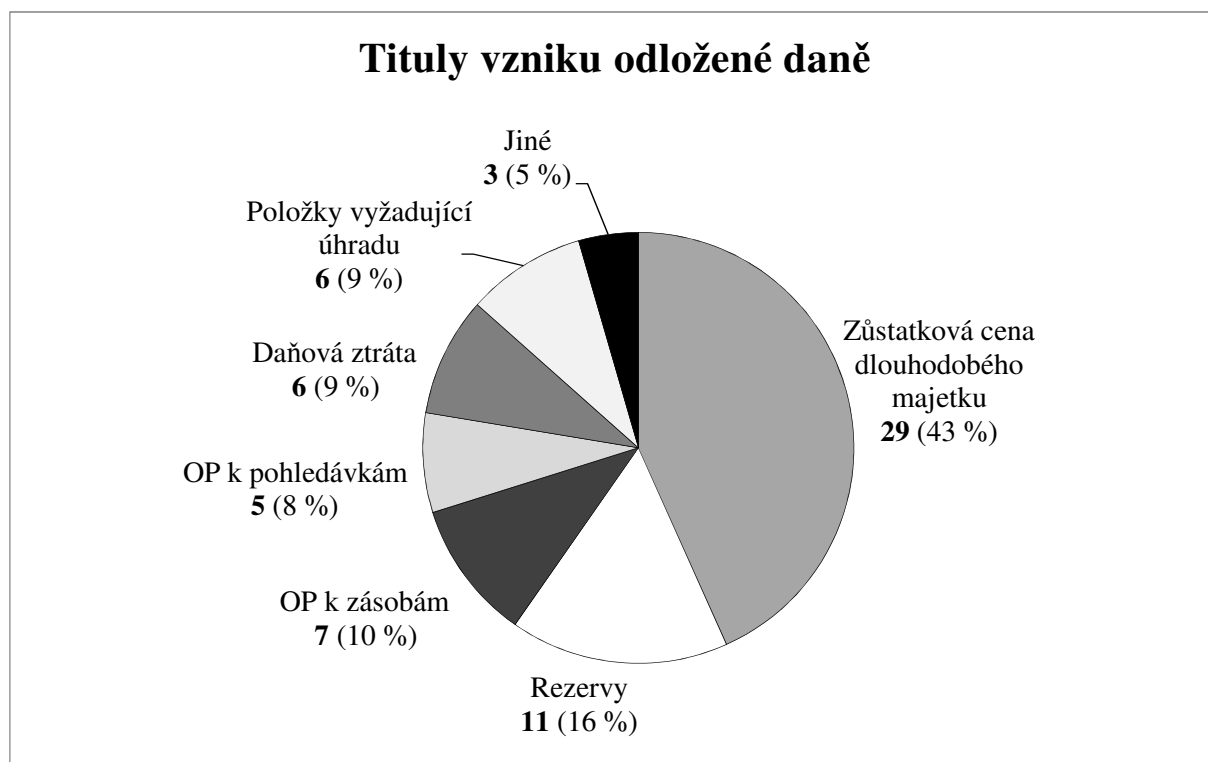
Zdroj: vlastní zpracování.

Z hlediska četnosti byl celkově závazek vykázán téměř dvakrát častěji než pohledávka. To může být způsobené, jak napoví **Graf 3**, dominantním postavením zdanitelných rozdílů z titulu rozdílné zůstatkové ceny dlouhodobého majetku (v drtivé většině z důvodu odpisování). Tento titul je mnohdy i jediným východiskem pro vznik přechodných rozdílů. Z celkového počtu 20 pohledávek jich bylo s ohledem na jejich uplatnění nevykázáno pět. Důkladnější testování realizovatelnosti by však bylo namístě provést minimálně i u dalších dvou společností, které dosáhly v běžném a minulém období ztráty, přesto pohledávku vykázaly. Vedle hlavního grafu jsou zobrazeny tři dílčí grafy pro každou ze skupin. Společnosti ve skupině 1, jejichž doplňující informace byly kvalitní, vykázaly pohledávku častěji než závazek. Je možné, že takové společnosti správně tvoří opravné položky a rezervy s velkým důrazem na zásadu opatrnosti. Mimoto uvádějí i více titulů vzniku odložených

pohledávek. Na výsledný poměr závazku a pohledávky měly vliv skupiny 2 a 3, kde převažoval závazek.

Strukturu jednotlivých pohledávek a závazků, to jest tituly vzniku, zobrazuje **Graf 3**. Takové informace vyžadovaly splnění prvního kritéria, proto byly dostupné u užšího okruhu subjektů – skupin 1 a 2. Opět byly zahrnuty tituly vzniku i nevykázaných pohledávek.

Graf 3 Tituly vzniku odložené daně – skupiny 1 a 2



Zdroj: vlastní zpracování.

Téměř polovinu titulů tvořila odlišná účetní a daňová zůstatková cena dlouhodobého majetku²⁵ a 29 z 30 společností ji jako jeden z titulů uvedlo. Zdanitelné přechodné rozdíly tvořilo 21 z nich. Více než třetině společností vznikly přechodné rozdíly z titulu rezerv. Relativně častý výskyt zaznamenaly i odčitelné přechodné rozdíly z titulu opravných položek k zásobám a pohledávkám, stejně tak daňová ztráta. Nezaplacené položky byly různorodé. Patřily mezi ně nezaplacené penalizační faktury (dvě vydané, jedna přijatá), úroky z půjčky od fyzické osoby, sociální a zdravotní pojištění a daně (neupřesněné). Jiné položky nebyly blíže specifikovány ani v účetních závěrkách. Z těchto 67 titulů vzniklo 34 ve

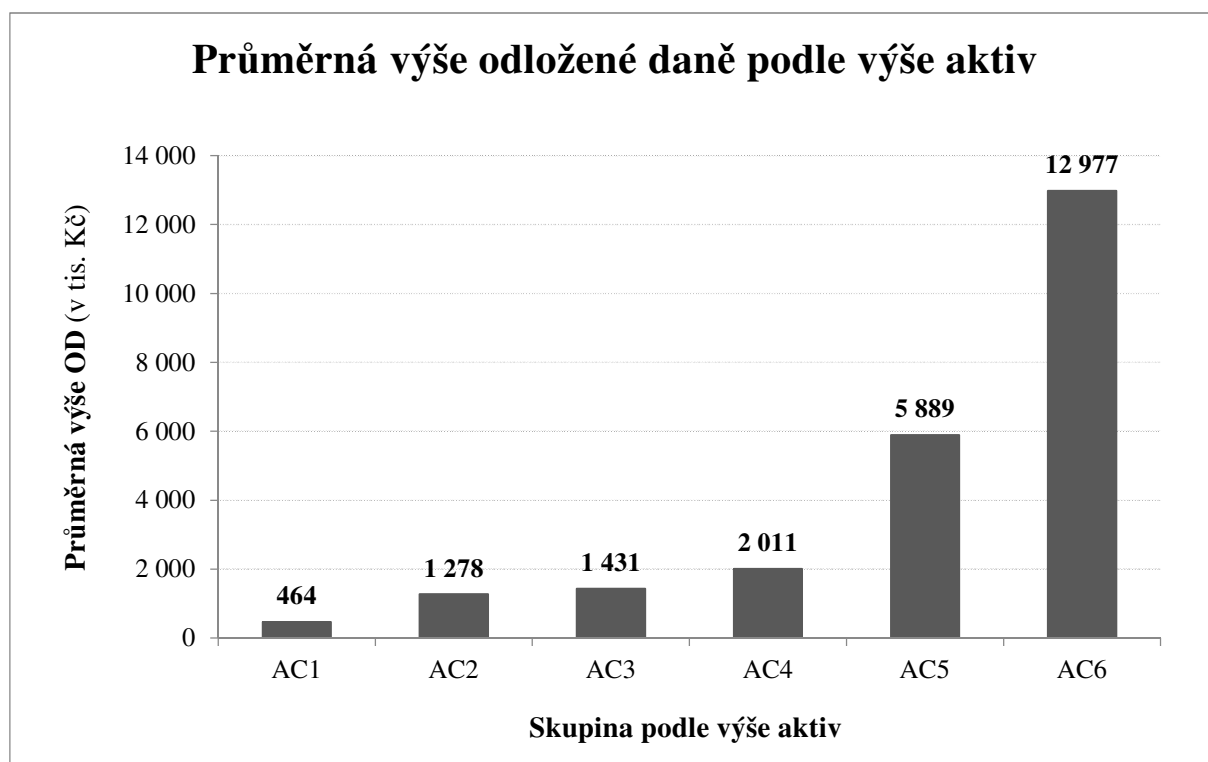
²⁵ Protože pouze jedna společnost specifikovala, že kromě odpisů tvořila i opravné položky k dlouhodobému majetku, jsou oba tituly sloučeny v rámci jednoho.

skupině 1, přestože měla o 4 členy méně. Identifikace většího počtu rozdílů koresponduje s předpokladem správného vedení účetnictví ve skupině 1.

Vztah mezi výší bilanční sumy a odloženou daní

Posledním cílem bylo ověřit vztah bilanční sumy a odložené daně. **Graf 4** potvrzuje, že účetní jednotky s vyšší bilanční sumou skutečně vykázaly vyšší průměrnou hodnotu odložené daně v rámci skupiny. V průměru jsou zahrnuty závazky i pohledávky, jelikož pro separátní porovnání závazků a pohledávek nebylo dostatečné množství pohledávek v každé ze skupin.

Graf 4 Vztah mezi výší aktiv a výší odložené daně – skupiny 1 až 3



Zdroj: vlastní zpracování.

To však nemělo na kvalitu prezentovaných informací žádný vliv. Jak prokazuje **Tabulka 10**, účetní jednotky kategorizované jako malé vykazovaly srovnatelně kvalitní informace napříč celou kategorií a výše bilanční sumy neměla přímý vliv. Výsledné hodnocení je aritmetickým průměrem čísel jednotlivých skupin (zaokrouhleno na dvě desetinná místa), které zde odpovídá známkování ve škole, přičemž je abstrahováno od skupiny N.

Tabulka 10 Výsledky hodnocení ve skupinách AC1 až AC6

Hodnocení	AC1	AC2	AC3	AC4	AC5	AC6	Celkem
1	0	4	2	3	3	1	13
2	2	4	5	0	2	4	17
3	1	6	5	4	5	7	28
4	1	1	0	0	0	0	2
N	2	0	0	3	0	0	5
Průměr (1–4)	2,75	2,27	2,25	2,14	2,2	2,5	2,32

Zdroj: vlastní zpracování.

Z průměru výrazněji vybočuje skupina AC1, což může být způsobeno nízkým počtem zkoumaných společností. Hned po ní nejhůře vychází skupina AC6, v níž se objevily i tři společnosti s bilanční sumou vyšší než 1 mld. Kč. To však nemělo na zpracovanost doplňujících informací vliv. Zbylé čtyři skupiny vykázaly takřka shodnou kvalitu informací.

Závěr

Odložená daň je relativně složitý účetní nástroj, který poskytuje uživatelům účetní závěrky cenné informace o finanční situaci účetní jednotky. Význam odložené daně se mimo jiné odvíjí i od daňové legislativy určitého státu. Transakcí, které mohou vyvolat vznik odložené daně, je mnoho a platí to i v českém prostředí. Vedle specifických komplikovanějších titulů, které vyžadují hlubší znalosti v dané problematice, existují i běžné a hojně se vyskytující tituly. Povědomí alespoň o těch základních by mělo existovat jak na straně uživatelů účetních závěrek, tak především na straně vykazujících účetních jednotek.

Základní myšlenky odložené daně byly představeny v teoretické části. Odložená daň vedle často uváděné zásady opatrnosti přispívá k naplňování i dalších účetních zásad. Obvyklým problémem bývá, co si vlastně pod rozvahovou položkou odložené daně představit. V souvislosti s tím byly v práci odložená daňová pohledávka i závazek vhodně interpretovány a představeny možné výhody a rizika s nimi spojené. Metoda výpočtu vyžadovaná současnými právními předpisy byla shledána jako nejoptimálnější. Tato metoda byla aplikována v modelových příkladech, které zapracovávaly – rovněž popsané – nejčastější tituly vzniku. Poslední kapitola této části sledovala změny ve vykazování odložené daně způsobené novelou zákona o účetnictví účinnou od 1. ledna 2016. Zásadní změna nastala u neauditovaných akciových společností, které mohou nově sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, a tím se vyhnout povinnosti účtovat o odložené dani. Částečného uvolnění se dočkaly mikro a malé auditované společnosti, které jsou po novele sice stále povinny účtovat o odložené dani, nikoliv však uvádět podrobnější informace v příloze.

Poslední výše uvedená změna byla impulzem k uskutečnění průzkumu, který byl založen na předpokladu, že účetní jednotky budou pouze zřídka dobrovolně uvádět doplňující informace k odložené dani v příloze. Šetření bylo provedeno u malých auditovaných akciových společností. Tato hypotéza se nepotvrdila, přičemž výsledky byly pozitivnější, než jsem předpokládal. Z 66 zkoumaných společností téměř polovina vykázala v příloze hodnotné informace nad rámec zákonných požadavků. Zákonné požadavky přitom splnilo přes 90 % zkoumaných společností a výslovné opomenutí odložené daně bylo výjimkou. Odložený daňový závazek byl vykázán skoro dvakrát častěji než pohledávka, což bylo způsobené rychlejším daňovým odpisováním majetku. Ani druhá (dílčí) hypotéza, podle níž společnosti s vyšší bilanční sumou budou vykazovat vyšší hodnotu odložené daně, která povede i k poskytnutí kvalitnějších informací, se zcela nepotvrdila. První část hypotézy sice byla

potvrzena a vyšší bilanční suma v průměru opravdu znamenala vyšší konečnou odloženou daň. Kvalita vykázaných informací však významnou závislost na výši odložené daně neprokázala. Vybrané akciové společnosti dosahovaly shodných výsledků napříč celou kategorií malých účetních jednotek.

Účetní období započaté v roce 2016 bylo prvním obdobím, které již vycházelo z novelizovaných účetních předpisů a kategorizace účetních jednotek. Rozsáhlou změnou prošel § 39 vyhlášky, který je nyní rozdělen podle kategorií účetních jednotek. Značná část společností používala stejnou „šablonu“ přílohy účetní závěrky jako pro předcházející období, ve které ještě povinně figuroval rozpis odložené daně. Účetní jednotky tak možná automaticky postupovaly i nadále a změnu nebraly na vědomí. Některé používaly starý vzor a nově nepovinné údaje jednoduše vynechaly. Našly se i takové, které pouze vyjmenovaly položku po položce podle požadavků § 39 a 39a vyhlášky, mezi něž odložená daň již nespadá. Je možné, že časem více společností adoptuje poslední uvedený přístup pro jeho jednoduchost, a komentář k odložené dani tím částečně z přílohy vymizí. Proto se domnívám, že by bylo příhodné provést obdobné šetření za pár let, kdy už budou účetní jednotky novým podmínkám přizpůsobeny. Na závěr je vhodné zdůraznit, že tento předpoklad by nemusel být plně použitelný u nově vzniklých společností, protože takové společnosti s vysokou pravděpodobností nebudou přebírat staré vzory účetních závěrek.

Přínos práce spatřuji v možnosti přispět k obecné informovanosti o odložené dani, přičemž tato práce může zároveň sloužit jako základní text k problematice. Závěry průzkumu jsou dle mého názoru aplikovatelné na celou skupinu malých auditovaných akciových společností, nicméně u těch z nich, které vznikly v roce 2016 a později, je namístě šetrnější interpretace. Práce tak podává užitečné informace o tom, jak část akciových společností využívá nástroj odložené daně v praxi.

Seznam použité literatury a pramenů

Odborná literatura

- DVOŘÁKOVÁ, D., 2017. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. akt. a přeprac. vyd. Brno: BizBooks. 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.
- HENDL, J., 2015. *Přehled statistických metod: analýza a metaanalýza dat*. 5. rozš. vyd. Praha: Portál. 736 s. ISBN 978-80-262-0981-2.
- HNÁTEK, M., 2018. *Daňové a nedaňové náklady*. 1. vyd. Praha: ESAP s.r.o. 262 s. ISBN 978-80-905899-7-1.
- JANOUSHKOVÁ, J., 2007. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s. 88 s. ISBN 978-80-247-1852-1.
- MÜLLEROVÁ, L. a ŠINDELÁŘ, M., 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s. 208 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-5806-0.
- SALKIND, N., 2010. *Encyclopedia of Research Design*. 1. vyd. Thousand Oaks, Calif.: SAGE Publications. 1776 s. ISBN 978-1-4129-6127-1.
- SKÁLOVÁ, J. a kol., 2015. *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a.s. 176 s. ISBN 978-80-7478-971-7.
- SKÁLOVÁ, J. a kol., 2018. *Podvojný účetnictví 2018*. 24. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s. 192 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-271-0868-8.
- VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ, L., 2016. *Daňový systém ČR 2016*. 13. akt. vyd. Praha: 1. VOX a.s. 393 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1.

Elektronické zdroje

- Sdělení MF k novele zákona o účetnictví a novele souvisejících právních předpisů. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 25. 11. 2015 [cit. 1.4.2018]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi/legislativa-v-ucetnictvi/2015/sdeleni-ministerstva-financi-k-aplikaci-23139>
- NÚR, 2005. Interpretace I – 2 Přejícné rozdíly při přeměnách a vkladech. *Národní účetní rada* [online]. Praha: 28.2.2005 [cit. 22.3.2018]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-02/>
- NÚR, 2006. Interpretace I – 9 Odložená daň – první vykázání. *Národní účetní rada* [online]. Praha: 18.12.2006 [cit. 26.3.2018]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-09/>
- PELÁK, J., 2012. Interpretace odložené daně. *Auditor* [online]. Roč. 19, č. 4, s. 11–13 [cit. 25.3.2018]. ISSN 1210-9096. Dostupné z <https://www.kacr.cz/file/3029/casopis-auditor-c-4-2012.pdf>
- RANDÁKOVÁ, M., 2007. Odložená daň z příjmů v České republice. *Český finanční a účetní časopis* [online]. Roč. 2, č. 4, s. 57–61 [cit. 25.3.2018]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/246>

VÁCHA, P., 2012. Teoretický rámec odložené daně. *Auditor* [online]. Roč. 19, č. 4, s. 8–10 [cit. 25.3.2018]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3029/casopis-auditor-c-4-2012.pdf>

Veřejný rejstřík a Sbírka listin. *Justice.cz* [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky, © 2012-2015 [cit. 21.4.2018]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

MagnusWeb [databáze online]. Praha: Bisnode Česká republika, a.s. [cit. 18.4.2018]. Dostupné z: <https://magnusweb.bisnode.cz>

Právní předpisy

České účetní standardy pro podnikatele, 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, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů

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

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

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

Seznam tabulek, schémat a grafů

Seznam tabulek

Tabulka 1 Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně.....	10
Tabulka 2 Úpravy základu daně a výpočet splatné daně	11
Tabulka 3 Funkce odložené daně při vyčíslení zisku – ilustrace.....	13
Tabulka 4 Stanovení částky k rozdělení mezi akcionáře	23
Tabulka 5 Kategorizace účetních jednotek	31
Tabulka 6 Rozsah vykázání odložené daně podle kategorie účetní jednotky.....	35
Tabulka 7 Malé akciové společnosti podle kritérií.....	37
Tabulka 8 Stratifikace společností	39
Tabulka 9 Aplikace rozdělení na zvolený počet společností k výběru.....	39
Tabulka 10 Výsledky hodnocení ve skupinách AC1 až AC6.....	47

Seznam schémat

Schéma 1 Daň z příjmů dle zákona o daních z příjmů ve výkazu zisku a ztráty.....	9
Schéma 2 Vztah mezi přechodnými, časovými a trvalými rozdíly	16
Schéma 3 Zdanitelné a odčitatelné přechodné rozdíly	16
Schéma 4 Metody zjišťování odložené daně	19
Schéma 5 Vznik odložené daňové pohledávky a závazku – kompenzace	19
Schéma 6 Účtování odložené daně	21
Schéma 7 Účtování o odložené dani v prvním roce	22
Schéma 9 Přerušování vykazování odložené daně I-09	24
Schéma 8 První vykázání odložené daně v rozvaze I-09	24
Schéma 10 Vztah mezi kategorií účetní jednotky a auditem.....	32
Schéma 11 Stanovení povinnosti účtovat o odložené dani.....	34

Seznam grafů

Graf 1 Rozsah a kvalita vykazovaných informací.....	42
Graf 2 Počet odložených daňových pohledávek a závazků	44
Graf 3 Tituly vzniku odložené daně	45
Graf 4 Vztah mezi výší aktiv a výší odložené daně	46

Příloha I – Modelové příklady

Příloha I bakalářské práce obsahuje 4 příklady zaměřené na výpočet a zaúčtování odložené daně z různých titulů. V příkladech se kromě uvedených titulů nepředpokládají jiné tituly pro vznik odložené daně. Pro výpočet je použita závazková metoda rozvahového přístupu, není-li výslovně stanoveno jinak. Příklady jsou řešeny v Kč. Seznam syntetických účtu použitých při řešení je k dispozici v **Příloze II. Tabulka 0** zobrazuje sazby daně pro jednotlivé roky, ze kterých vychází výpočty ve všech příkladech.

Tabulka 0 Sazby daně z příjmů právnických osob pro příkladovou část

Rok	Sazba daně z příjmů
2017	19 %
2018	19 %
2019 a dále	21 %

Seznam příkladů

Příklad 1 Výpočet odložené daně různými metodami

- vlastní zpracování, inspirováno Dvořáková 2017, s. 271–272, příklad č. 58

Příklad 2 Odložená daň z titulu opravné položky k zásobám a rezervy

- vlastní zpracování

Příklad 3 Odložená daň z titulu odpisů a daňové ztráty

- vlastní zpracování

Příklad 4 Odložená daň z titulu opravných položek k pohledávkám a úroků z prodlení

- vlastní zpracování, inspirováno Janoušková 2007, s. 55–58

Příklad 1 Výpočet odložené daně různými metodami

Akciová společnost Alternativa obchodující s koloběžkami hospodařila v účetním období roku 2018 se ziskem. V únoru minulého roku pořídila za 800 000 Kč automobil pro obchodního zástupce. Pro účely účetnictví je auto odpisováno výkonově podle počtu najetých kilometrů bez uvážení zbytkové hodnoty. Pro účely daní metodou zrychlených odpisů (2. OS). Celkový plánovaný počet najetých kilometrů i reálné využití automobilu v letech 2017 a 2018 zobrazuje **Tabulka 1.0**.

Tabulka 1.0 Využití automobilu

Rok	Počet najetých kilometrů
2017	72 000
2018	51 000
...	-
Celkem	300 000

Úkol: Identifikujte přechodné (časové) rozdíly a vypočítejte výši odložené daně k zaúčtování při použití závazkové metody (obou přístupů) i metody odložení k datu 31. 12. 2018. Kde a v jaké výši bude odložená daň vykázána v rozvaze a výsledovce? Předpokládejte počáteční zůstatek odložené daňové pohledávky 6 080 Kč (tzn. že sazba daně roku 2019 nebyla na konci roku 2017 známa).

Tabulka 1.1 Stanovení odpisů a zůstatkových cen

Rok	Účetní odpisy	Účetní ZC	Daňové odpisy	Daňová ZC
2017	192 000	608 000	160 000	640 000
2018	136 000	472 000	256 000	384 000
2019	...	...	192 000	192 000
2020			128 000	64 000
2021			64 000	0
...			-	-

Varianta A – závazková metoda výsledkového přístupu

Účetní odpis za období	Daňový odpis za období	Časový rozdíl
136 000	256 000	120 000

Č.	Popis	Částka	MD	D
1.	Přepočet ODP ($6\,080 \times 0,21/0,19 - 6\,080$)	640	481	592
2.	ODZ za rok 2018 ($120\,000 \times 0,21$)	25 200	592	481

Vykázání odložené daně ve výsledovce	L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	24 560
--------------------------------------	-------------	------------------------------------	--------

Vykázání odložené daně v rozvaze	C.I.8.	Odložený daňový závazek	18 480
----------------------------------	---------------	--------------------------------	--------

Varianta B – závazková metoda rozvahového přístupu

Účetní ZC k 31. 12. 2018	Daňová ZC k 31. 12. 2018	Přechodný rozdíl
472 000	384 000	88 000 (zdanitelný)

Č.	Popis	Částka	MD	D
1.	Změna stavu OD za rok 2018 ($88\,000 \times 0,21 + 6\,080$)	24 560	592	481

Vykázání odložené daně ve výsledovce	L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	24 560
--------------------------------------	-------------	------------------------------------	--------

Vykázání odložené daně v rozvaze	C.I.8.	Odložený daňový závazek	18 480
----------------------------------	---------------	--------------------------------	--------

Varianta C – metoda odložení

Účetní odpis za období	Daňový odpis za období	Časový rozdíl
136 000	256 000	120 000

Č.	Popis	Částka	MD	D
1.	ODZ za rok 2018 ($120\,000 \times 0,19$)	22 800	592	481

Vykázání odložené daně ve výsledovce	L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	22 800
--------------------------------------	-------------	------------------------------------	--------

Vykázání odložené daně v rozvaze	C.I.8.	Odložený daňový závazek	16 720
----------------------------------	---------------	--------------------------------	--------

Tabulka 1.2 Srovnání metod a přístupů

Metoda (přístup)	Účetní náklad	Rozvahová položka ODZ
Závazková (výsledkový)	24 560	18 480
Závazková (rozvahový)	24 560	18 480
Odložení	22 800	16 720

Výsledkový i rozvahový přístup dochází ke stejným výsledkům, jelikož se jedná o přechodný časový rozdíl a oba uplatňují budoucí sazbu daně, kdežto metoda odložení nepracuje s budoucí sazbou daně, a proto nedochází ani k přepočtu zůstatku.

Příklad 2 Odložená daň z titulu opravné položky k zásobám a rezervy

Společnost Hop nebo trop, a.s. vyrábí skákací hradý různých druhů i velikostí. Na výrobky společnost poskytuje 2letou záruku a ze zkušeností z minulých let očekává 15% návratnost výrobků v záruční lhůtě kvůli vadě. Náklady na opravy vyjdou společnosti průměrně na 50 % prodejní ceny. V roce 2018 se uskutečnily následující operace:

- byly vytvořeny výrobky v celkových vlastních nákladech ve výši 60 000 000 Kč, konkrétně z titulů:
 - odpisů budov a strojů;
 - spotřeby materiálu;
 - spotřeby elektrické energie;
 - mezd dělníků.
- 70 % těchto výrobků se společnosti podařilo prodat v běžném období za 63 000 000 Kč, zbylých 30 % se podle předpokladů prodá v příštím období;
- na konci roku činila prodejní cena výrobků 15 000 000 Kč.

Úkol: Vypočítejte výsledek hospodaření před zdaněním, splatnou a odloženou daň a následně výsledek hospodaření po zdanění za předpokladu, že společnost v následujících obdobích plánuje dosažení dostatečného zdanitelného zisku pro uplatnění odložené daňové pohledávky. Související operace roku 2018 zaúčtujte.

Výpočet opravné položky: $60\,000\,000 \times 0,3 - 15\,000\,000 = 3\,000\,000$

Výpočet rezervy: $63\,000\,000 \times 0,15 \times 0,5 = 4\,725\,000$

Tabulka 2.1 Výpočet VH před zdaněním

VÝNOSY	tržby za prodané výrobky	63 000 000
NÁKLADY	vynaložené na výrobu	– 60 000 000
	změna stavu výrobků	– (–18 000 000)
	tvorba účetní OP	– 3 000 000
	tvorba účetní rezervy	– 4 725 000
VH před zdaněním		= 13 275 000

Tabulka 2.2 Úprava VH na základ daně

VH před zdaněním	13 275 000
tvorba účetní OP	+ 3 000 000
tvorba účetní rezervy	+ 4 725 000
Základ daně	= 21 000 000

Výpočet splatné daně: $21\,000\,000 \times 0,19 = 3\,990\,000$

Tabulka 2.3 Identifikace přechodných rozdílů

Účetní hodnota k 31. 12. 2018	Daňová hodnota k 31. 12. 2018	Přechodný rozdíl
Aktivum – zásoby (výrobky)		
15 000 000	18 000 000	3 000 000 (odčitatelný)
Pasivum – rezerva		
4 725 000	0	4 725 000 (odčitatelný)

Výpočet konečného zůstatku odložené daně: $(3\,000\,000 + 4\,725\,000) \times 0,21 = 1\,622\,250$ (ODP)

Tabulka 2.4 Výpočet VH po zdanění

VH před zdaněním	13 275 000
daň z příjmů splatná	– 3 990 000
daň z příjmů odložená	– (–1 622 250)
VH po zdanění	= 10 907 250

Tabulka 2.5 Zaúčtování souvisejících operací

Č.	Popis	Částka	MD	D
1.	Prodej výrobků	63 000 000	311	601
2.	Celkové vynaložené náklady na výrobu (2a až 2f)	60 000 000	5xx	xxx
2a	<i>Odpisy budovy používané k výrobě</i>	<i>x</i>	<i>551</i>	<i>081</i>
2b	<i>Odpisy výrobních strojů</i>	<i>x</i>	<i>551</i>	<i>082</i>
2c	<i>Spotřeba materiálu</i>	<i>x</i>	<i>501</i>	<i>112</i>
2d	<i>Spotřeba elektřiny ve výrobě – přijatá faktura</i>	<i>x</i>	<i>502</i>	<i>321</i>
2e	<i>Hrubé mzdy zaměstnanců</i>	<i>x</i>	<i>521</i>	<i>331</i>
2f	<i>SP a ZP hrazené zaměstnavatelem</i>	<i>x</i>	<i>524</i>	<i>336</i>
3.	Změna stavu výrobků za období (část neprodána)	18 000 000	123	583
4.	Tvorba účetní OP	3 000 000	559	194
5.	Tvorba účetní rezervy	4 725 000	554	459
6.	Splatná daň ze zisku	3 990 000	591	341
7.	Odložená daň ze zisku	1 622 250	481	592

Příklad 3 Odložená daň z titulu odpisů a daňové ztráty

Společnost Zelenáči, a.s. založena počátkem roku 2016 nabízí služby v oblasti zastřihování stromů, keřů a jiných porostů. Podnikání však bylo první dva roky ztrátové, a tak se vedení rozhodlo rozšířit činnost a zaměřit svou pozornost mimo jiné na sečení trávníků, polí a hřišť.

Na to si společnost v průběhu roku 2018 pořídila dva travní traktůrky, každý za pořizovací cenu 160 000 Kč. Traktůrky byly využívány od dubna roku 2018 a kvůli intenzivnímu využívání jsou účetně odpisovány rovnoměrně po dobu 4 let (od prvního měsíce užívání a bez zbytkové hodnoty). Daňově jsou odpisovány taktéž rovnoměrně (2. OS).

Za roky 2016 a 2017 vznikla účetní jednotce kumulovaná daňová ztráta ve výši 120 000 Kč. Rozšíření činnosti se společnosti vyplatilo a v roce 2018 dosáhla účetního zisku před zdaněním ve výši 80 000 Kč. V dalších letech očekává ještě větší úspěch.

Účetní jednotka v minulém účetním období nevykázala odloženou daň z důvodu opatrnosti, jelikož si nebyla jista, zdali bude mít rozšíření činnosti pozitivní odezvu.

Úkol: Vypočítejte splatnou a odloženou daň k datu 31. 12. 2018 a naznačte její účtování, a to za předpokladu, že:

- A. společnost uplatňuje daňové odpisy v maximální výši a zároveň maximální výši daňové ztráty;
- B. společnost pozastavila daňové odpisování do doby, než uplatní celou daňovou ztrátu.

Tabulka 3.1 Stanovení odpisů a zůstatkových cen

Rok	Účetní odpisy	Účetní ZC	Daňové odpisy	Daňová ZC
2018	30 000	130 000	17 600	142 400
2019	40 000	90 000	35 600	106 800
2020	40 000	50 000	35 600	71 200
2021	40 000	10 000	35 600	35 600
2022	10 000	0	35 600	0

Varianta A – uplatnění daňových odpisů

Tabulka 3.2 Úprava VH na základ daně

VH před zdaněním	80 000
rozdíln účetních a daňových odpisů	+ 12 400
uplatnění daňové ztráty	– 92 400
Základ daně (= splatná daň)	= 0

Tabulka 3.3 Identifikace přechodných rozdílů

Účetní ZC k 31. 12. 2018	Daňová ZC k 31. 12. 2018	Přechodný rozdíl
Aktivum – automobil		
130 000	142 400	12 400 (odčitatelný)
Daňová ztráta		
27 600		27 600 (odčitatelný)

Výpočet konečného zůstatku odložené daně: $(12\,400 + 27\,600) \times 0,21 = \mathbf{8\,400\ (ODP)}$

Varianta B – neuplatnění daňových odpisů**Tabulka 3.4** Úprava VH na základ daně

VH před zdaněním	80 000
rozdíl účetních a daňových odpisů	+ 30 000
uplatnění daňové ztráty	– 110 000
Základ daně (= splatná daň)	= 0

Tabulka 3.5 Identifikace přechodných rozdílů

Účetní ZC k 31. 12. 2018	Daňová ZC k 31. 12. 2018	Přechodný rozdíl
Aktivum – automobil		
130 000	160 000	30 000 (odčitatelný)
Daňová ztráta		
10 000		10 000 (odčitatelný)

Výpočet konečného zůstatku odložené daně: $(30\,000 + 10\,000) \times 0,21 = \mathbf{8\,400\ (ODP)}$

Varianta A i B

Č.	Popis	Částka	MD	D
1.	ODP za rok 2018	8 400	481	592

Celá výsledná odložená daňová pohledávka je zaúčtována výsledkově a v obou variantách dosahuje stejné výše, pouze se liší hodnoty titulů jejího vzniku.

Příklad 4 Odložená daň z titulu opravných položek k pohledávkám a úroků z prodlení

Akciová společnost Pluto vyrábí vysoce kvalitní obuv, kterou prodává maloobchodům. Jedním z odběratelů je i Charon, a.s. Pluto drží 29 % akcií společnosti Charon a podle § 27 odst. 7 zákona o daních z příjmů se jedná o spojené osoby, nicméně ceny sjednané mezi nimi se nijak neliší od běžných cen. Kvůli velkému množství prodeje je Pluto zvyklá na dlužníky, kteří jsou se splacením v prodlení. Vnitřní směrnice upravuje opravné položky k pohledávkám následovně:

- pohledávky po splatnosti
 - do 3 měsíců – OP ve výši 20 % rozvahové hodnoty pohledávky;
 - do 6 měsíců – OP ve výši 40 % rozvahové hodnoty pohledávky;
 - do 12 měsíců – OP ve výši 75 % rozvahové hodnoty pohledávky;
 - nad 12 měsíců – OP ve výši 100 % rozvahové hodnoty pohledávky.

Stav pohledávek po splatnosti k datu 31. 12. 2017 a 2018 zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 4.0 Pohledávky po splatnosti

Společnost	Výše pohledávky	Doba po splatnosti
stav k 31. 12. 2018		
Charon, a.s.	1 200 000 Kč	7 měsíců
Hydra, s.r.o.	27 000 Kč	13 měsíců
Nix, s.r.o.	460 000 Kč	22 měsíců
stav k 31. 12. 2017		
Hydra, s.r.o.	27 000 Kč	1 měsíc
Nix, s.r.o.	460 000 Kč	10 měsíců

V souvislosti s tím účetní jednotka zaúčtovala zároveň v roce 2018 i pohledávky z titulu úroků z prodlení ve výši 90 000 Kč.

Úkol: Vypočítejte odloženou daň k datu 31. 12. 2018 a naznačte její účtování za předpokladu, že společnost o odložené dani v minulosti neúčtovala a prvně tak učinila za období roku 2018. Uvažujte existenci dostatečného zdanitelného zisku v budoucích letech

Tabulka 4.1 Opravné položky

Společnost	Účetní OP	Daňové OP
stav k 31. 12. 2018		
Charon, a.s.	900 000	0
Hydra, s.r.o.	0	27 000
Nix, s.r.o.	230 000	230 000
stav k 31. 12. 2017		
Hydra, s.r.o.	5 400	0
Nix, s.r.o.	345 000	0

Tabulka 4.2 Identifikace přechodných rozdílů k 1. 1. 2018

Společnost	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Přechodný rozdíl
Hydra, s.r.o.	21 600	27 000	5 400 (odčitatelný)
Nix, s.r.o.	115 000	460 000	345 000 (odčitatelný)

Výpočet počátečního zůstatku odložené daně: $(5\,400 + 345\,000) \times 0,19 = \mathbf{66\,576\ (ODP)}$

Společnost napodobuje situaci, která by nastala, kdyby o odložené dani běžně účtovala. Tehdy by použila 19% sazbu daně, jelikož následující by nebyla známa.

Tabulka 4.3 Identifikace přechodných rozdílů k 31. 12. 2018

Společnost	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Přechodný rozdíl
Charon, a.s.	300 000	300 000	0
Hydra, s.r.o.	0	0	0
Nix, s.r.o.	0	230 000	230 000 (odčitatelný)
Úroky z prodlení	90 000	0	90 000 (zdanitelný)

Výpočet konečného zůstatku odložené daně: $(230\,000 - 90\,000) \times 0,21 = \mathbf{29\,400\ (ODP)}$

Přechodný rozdíl nevzniká u společnosti Charon, protože na rozdíl od ostatních pohledávek Pluto nebude mít v budoucnu nikdy možnost vytvořit zákonné opravné položky nebo takovou pohledávku daňově odepsat.

Tabulka 4.4 První účtování o odložené dani

Č.	Popis	Částka	MD	D
1.	Počáteční zůstatek OD k 1. 1. 2018	66 576	481	426
2.	Změna stavu OD za rok 2018 $(66\,576 - 29\,400)$	37 176	592	481

Příloha II – Seznam použitých účtů

Účtový rozvrh

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

081 – Oprávky ke stavbám

082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům

Účtová třída 1 – Zásoby

11 – Materiál

112 – Materiál na skladě

12 – Zásoby vlastní činnosti

123 – Výrobky

19 – Opravné položky k zásobám

194 – Opravná položka k výrobkům

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

311 – Odběratelé

32 – Závazky (krátkodobé)

321 – Dodavatelé

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 – Zaměstnanci

336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 – Zúčtování daní a dotací

341 – Daň z příjmů

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

426 – Jiný výsledek hospodaření minulých let

45 – Rezervy

459 – Ostatní rezervy

48 – Odložený daňový závazek a pohledávka

481 – Odložený daňový závazek a pohledávka

Účtová třída 5 – Náklady

50 – Spotřebované nákupy

501 – Spotřeba materiálu

502 – Spotřeba energie

52 – Osobní náklady

521 – Mzdové náklady

524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění

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

551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv

559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

583 – Změna stavu výrobků

59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

591 – Daň z příjmů splatná

592 – Daň z příjmů odložená

Účtová třída 6 – Výnosy

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

601 – Tržby za vlastní výrobky

Příloha III – Seznam analyzovaných společností

IČO	Název společnosti	Skupina hodnocení	Skupina výše aktiv	ODZ/ODP ²⁶
27828735	PRUNIWERK a.s.	1	AC2	Závazek
25573411	IVACAR 2000, a.s.	1	AC2	Pohledávka [V]
28820614	PZP HEATING a.s.	1	AC2	Pohledávka [V]
46884335	Vesa Velhartice, a. s.	1	AC2	Závazek
27619613	Com - Pakt Energy, a.s.	1	AC3	Pohledávka [V]
26182637	CENTRAL GROUP Zdiby, a.s.	1	AC3	Pohledávka [N]
28183096	Natura Food Additives, a.s.	1	AC4	Pohledávka [V]
27154742	HORMEN CE a.s.	1	AC4	Závazek
27130347	Development West a.s.	1	AC4	Pohledávka [V]
00174386	INTEX, akciová společnost	1	AC5	Pohledávka [N]
27339726	MB Property Development, a.s.	1	AC5	Pohledávka [Č]
26496101	LIFTEC CZ a.s.	1	AC5	Závazek
47677791	PROSPER TRADING a.s.	1	AC6	Pohledávka [V]
28992717	TOPEK - Oil.cz, a.s.	2	AC1	Pohledávka [V]
28651804	ING. ZDENĚK TOMEK - STAVEBNÍ FIRMA a.s.	2	AC1	Závazek
25897250	Klimaprodukt, a.s.	2	AC2	Pohledávka [V]
49196260	AGRO-TEX a.s.	2	AC2	Závazek
40525929	Praní a čištění, a.s.	2	AC2	Závazek
47468181	Agrofruct a.s.	2	AC2	Závazek
25146297	Pivovar Klášter, a.s.	2	AC3	Závazek
00115380	ZEOS Brnířov a.s.	2	AC3	Závazek
27353443	Pekárna Šumava a.s.	2	AC3	Závazek
25277006	TORO VM a.s.	2	AC3	Pohledávka [V]
60917415	EUC Klinika a.s.	2	AC3	Závazek
25287010	Zemědělská společnost Český ráj Podůlší, a.s.	2	AC5	Závazek
61672319	ZEVA CHLÍSTOVICE, a.s.	2	AC5	Závazek
25319515	Ústav pro strukturální politiku v zemědělství, a.s.	2	AC6	Závazek
46353224	Pivovar Vysoký Chlumec, a.s.	2	AC6	Závazek
27423425	CZECH FINANCE, a.s.	2	AC6	Závazek
27481611	AG MAIWALD a.s.	2	AC6	Závazek
46905049	Frema, a.s.	3	AC1	Závazek

²⁶ [V] – vykázána, [N] – nevykázána, [Č] – částečně vykázána

IČO	Název společnosti	Skupina hodnocení	Skupina výše aktiv	ODZ/ODP²⁶
47115998	Ocelářská unie a.s.	3	AC2	Závazek
49903560	ELITE a.s.	3	AC2	Pohledávka [N]
25884646	F.S.C. BEZPEČNOSTNÍ PORADENSTVÍ, a.s.	3	AC2	Závazek
29006228	Nionex a.s.	3	AC2	Závazek
63079453	Artechnic - Schréder a.s.	3	AC2	Závazek
47677597	TPO Group, a.s.	3	AC2	Pohledávka [V]
26027518	Zemědělský podnik Malše a. s.	3	AC3	Závazek
25547691	MAD Recycling Česká republika, a.s.	3	AC3	Závazek
45148384	TIÚ-PLAST a.s.	3	AC3	Závazek
25643169	SaJ a.s.	3	AC3	Závazek
26341581	STAFIN a.s.	3	AC3	Pohledávka [V]
28191331	MOTOR-GEAR a.s.	3	AC4	Závazek
25916190	OBŽIVA a.s.	3	AC4	Závazek
46683046	KOČÍ a.s.	3	AC4	Pohledávka [V]
46993665	Agroslužby Žďár nad Sázavou, a.s.	3	AC4	Závazek
29395895	SCASERV a.s.	3	AC5	Závazek
02276836	1435mm a.s.	3	AC5	Pohledávka [V]
25848488	MEDIVIS PRO a.s.	3	AC5	Závazek
61672041	Zemědělská Cítov a.s.	3	AC5	Závazek
25616242	Golf Konopiště a.s.	3	AC5	Pohledávka [N]
25098900	GLOBAL ASSET HOLDING a.s.	3	AC6	Závazek
25857568	OVANET a.s.	3	AC6	Pohledávka [V]
03012191	HROCHOSTROJ a.s.	3	AC6	Závazek
25227131	Druhá Poběžovická, a.s.	3	AC6	Závazek
26760738	KOMTERM, a.s.	3	AC6	Závazek
26236401	AREAL SLATINA,a.s.	3	AC6	Závazek
27342875	bpd partners a.s.	3	AC6	Pohledávka [V]
27105741	COFFEE DAY CZ a.s.	4	AC1	-
25385551	Provádění staveb Olomouc, a.s.	4	AC2	-
01726773	BYCHL AUTO, a.s.	N	AC1	-
26104822	Seniorský dům Písek a.s.	N	AC1	-
03542203	construction cité + a.s.	N	AC4	-
63490439	EIKA ZNOJMO, a.s.	N	AC4	-
63079763	BARACOM a. s.	N	AC4	-
49966561	BUČOVICE TOOLS a.s.	Nezveřejněna příloha k účetní závěrce		