

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Informace ze schůzky se zástupci odboru kontroly MF ČR.....	3
Diskusní setkání na téma: Strategie Komory auditorů aneb Kam jdeme? Co chceme? Jak má Komora vypadat?.....	3
Seznam auditorů, kteří nezaslali Evidenční záznam o účasti na KPV v roce 2011.....	4
Nové právní předpisy týkající se soukromého práva.....	4
Výzva k účasti na semináři o softwaru pro auditory v roce 2013.....	5
Novinky v internetovém obchodním rejstříku.....	5
Metodická pomůcka k přezkoumání hospodaření.....	5
Metodické dny MF ČR.....	6

TÉMA ČÍSLA – ODLOŽENÁ DAŇ

Teoretický rámec odložené daně (Petr Vácha).....	8
Interpretace odložené daně (Jiří Pelák).....	11
Odložená daň v konsolidované účetní závěrce (Milan Zelený).....	13
Odložená daň v prostředí investičních pobídek (Petr Vácha).....	17
Odložená daň podle IFRS a českých předpisů pro oblast nemovitostí (Petra Bajgerová).....	20
Rychlý exkurz do problematiky odložené daně při různých metodách ocenění aktiv (Marek Jindra).....	22
Praktické otázky auditu odložené daně (Václav Moll).....	24
Rozhovor s Petrem Váchou, partnerem v oddělení auditu a ekonomického poradenství společnosti Ernst & Young Účetnictví a daně.....	26

NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu.....	29
--	----



e-příloha Auditor 4/2012

OBSAH

- Z koordinačního výboru pro daně
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **11. 5. 2012**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **14. 5. 2012**

Nahlédnutí do práce kárné komise



Jiří Vrba

abych alespoň v základních principech přiblížil auditorské veřejnosti smysl a obsah práce Kárné komise Komory auditorů. Ze zákona má zcela samostatné poslání, které lze přirovnat např. k soudnímu řízení.

Myslím, že je to důležitá funkce, kde v rámci samosprávné profese má tato komise jako orgán komory možnost formou správních úkonů rozhodovat o udělení sankcí za porušení zákona o auditorech. Řada profesí tuto pravomoc nemá – stačí připomenout např. profesi exekutora, kde je tato pravomoc svěřena Nejvyššímu správnímu soudu.

Kárná komise (KK) postupuje přiměřeně podle správního řádu a vnitřních předpisů komory, kterými je zejména kárný řád. Rozhoduje na základě návrhu Dozorčí komise KA ČR (DK) na zahájení kárného řízení. V tomto případě kárně obviněného písemně informuje formou oznámení o zahájení kárného řízení a zvažuje, zda vyvolá ústní jednání, či nikoliv. I tato skutečnost je v tomto oznámení uvedena. Kárná komise dále zkoumá v rámci tzv. vyšetřovací činnosti jednotlivé důkazní prostředky předložené Dozorčí komisí, a to jak v neprospěch, tak i ve prospěch kárně obviněného auditora. Může řízení přerušit, pokud nejsou důkazní prostředky dostatečně průkazné či úplné, a účastníci řízení jsou povinni poskytnout zákonnou součinnost. Veškeré úkony prováděné v průběhu tohoto řízení jsou protokolovány – v případě ústního

jednání jsou přítomni všichni účastníci řízení, kterým je pochopitelně i Dozorčí komise v osobě jejího předsedy nebo jiné osoby, kterou k tomuto jednání předseda DK pověří. Veškeré záznamy a úkony KK jsou evidovány ve spise, do kterého má právo nahlédnout kterýkoliv z účastníků řízení.

Vzhledem k tomu, že správní řád stanovuje řadu formálních procedur, které je nutno respektovat, dovoluji mi několik rad těm, kdo se dostanou do situace, kdy mohou očekávat pozvánku na ústní jednání kárné komise, kde jsou v roli kárně obviněného. Celý proces začíná již seznámením se se závěry kontroly za přítomnosti zaměstnance komory z oddělení kontroly auditorské činnosti a zástupce Dozorčí komise, z nichž by mělo být kontrolovánu auditorovi zřejmé, zda zjištěné nedostatky jsou takového rozsahu, že bude pravděpodobně podán návrh na zahájení kárného řízení. Pokud to bude zřejmé, lze doporučit uplatnění případných námitek k obsahu nebo k závěru zprávy o výsledku kontrolní činnosti, kde dozorčí řád podrobně upravuje lhůty a jeho náležitosti včetně způsobu následné reakce DK. Celá tato dokumentace je automaticky součástí budoucího kárného spisu a je předmětem posuzování v průběhu kárného řízení. Jak vyplývá z poučení Kárné komise v rámci „Oznámení o zahájení kárného řízení“, je vhodné zaslat předem Kárné komisi souhrn připomínek, kde jsou shrnuty event. jiné a nové poznatky, které případně k datu ukončení kontroly nebyly známy a mají vliv na hodnocení zjištěných nedostatků. Zde je nutno upozornit, že tyto poznatky se nemohou týkat event. dodatečně vytvořených dokumentů nebo tvrzení, případně následně zjištěné ztráty

části či celých auditorských spisů apod., což se v některých případech v průběhu kárného řízení již stalo. Kárná komise před závěrečným rozhodnutím velmi pečlivě hodnotí jednotlivé důkazní prostředky a přihlídně i k okolnostem, které nebyly na místě při kontrole zjištěny nebo zkoumány. Velmi vhodným prvkem je rovněž i dokumentace snahy kárně obviněného auditora o zlepšení stavu auditorského spisu a přijetí konkrétních opatření ke zjednaní přiměřené nápravy. I tato okolnost může být vzata v úvahu jako polehčující okolnost při konečném rozhodnutí o formě kárného opatření, popř. o výši udělené peněžité pokuty.

Kárná komise komory ale nepracuje bez jakékoliv kontroly. Jejím odvolacím orgánem ze zákona je Rada pro veřejný dohled nad auditem, která mimo povinnosti odvolacího orgánu v souladu se zákonem vykonává dohled

a kontroluje Kárnou komisí KA ČR, posuzuje věcnou a formální stránku průběhu kárných řízení a provádí každým rokem komplexní kontrolu její činnosti.

Jak jistě sledujete na stránkách tohoto časopisu, kvalita práce auditora je i pod bedlivou kontrolou orgánů Evropské unie a ne náhodou probíhá proces novelizace platné evropské směrnice o statutárním auditu, kde je znatelná velká snaha významně omezit samosprávné funkce profesních komor. Je zřejmé, že základním hlediskem pro realizaci příp. budoucích změn bude zejména komplexní hodnocení samosprávné činnosti komory, jejíž nedílnou součástí je i samostatná rozhodovací pravomoc Kárné komise. I o tuto bychom – vlivem jejích nesprávných či neobjektivních postupů – mohli v budoucnu přijít.

Těchto několik stručných řádek bez odkazů na paragrafy správního řádu,

zákona o auditorech, etického kodexu a vnitřních předpisů komory, které dle mého názoru do úvodníku ani nepatří, bylo napsáno s úmyslem, abyste se správně orientovali v této oblasti našich vnitřních norem. Auditor je přece vysoce kvalifikovanou osobou, která musí každodenně zvládat výklady řady obtížných právních norem a různých dokumentů – a osobně si nemyslím, že by výše uvedené postupy byly nějak mimořádně složité.

Cílem a snahou Kárné komise není jen trestat, ale i napomáhat v rámci osvěty a výchovy ke správným postupům a etice v rámci auditorské profese, od které veřejnost oprávněně očekává vysoce kvalitní a odbornou práci.

S přáním všeho dobrého v osobním i profesním životě

Jiří Vrba

předseda Kárné komise KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 16. dubna, zabýval jak běžnou agendou, tak aktuálními otázkami týkajícími se vývoje v oblasti evropské legislativy a další strategie Komory auditorů.

Výkonný výbor schválil:

- podklady Výboru pro správu profese na dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti auditorů na vlastní žádost,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození od části auditorské zkoušky,
- uveřejnění metodické pomůcky pro přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí,
- pořádání seminářů k metodice ověřování dotací,
- návrh řešení zveřejňování historických deficitů hodin KPV,

- návrh systému vzdělávání asistentů auditora.

Výkonný výbor dále projednal:

- návrh úpravy směrnice pro odbornou praxi asistentů auditora,
- návrh Výboru pro správu profese na procesní postup u auditorů, kteří jsou dlouhodobými dlužníky,
- aktualizovanou verzi návrhu strategie KA ČR včetně její prezentace v rámci klubových setkání,
- novelu směrnice Zásady postupu při organizaci vzdělávacích akcí

a vzal na vědomí:

- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
- informace o metodických dotazech,
- materiál o připomínkách k návrhům evropských předpisů,
- informace z oddělení metodiky týkající se odpovědí na metodické dotazy,
- nabídku vzdělávacích akcí na druhé pololetí roku 2012,

- materiál z IFAC „Member Body Compliance Program“,
- dokument obsahující aktuální informace z FEE od Petra Kříže,
- informaci o jednání výboru Senátu PČR k návrhům evropské legislativy,
- pololetní zprávu Dozorčí komise za druhou polovinu roku 2011,
- informaci o přípravě diskuzního dokumentu FEE k fungování auditních výborů,
- nové uspořádání kancelářských prostor ve 3. p. v Opletalově ulici č. 55,
- informaci o plnění rozpočtu roku 2012,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- nabídku zahraničních služebních cest,
- informace z Kárné komise,
- legislativní monitoring.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Informace ze schůzky se zástupci odboru kontroly MF ČR

Přehled dokumentů

Zástupci odboru kontroly MF ČR předložili Výboru pro veřejný sektor KA ČR na jednání v polovině března návrh přehledu dokumentů, se kterými by auditor měl při provádění přezkoumání hospodaření obce nebo dobrovolného svazku obcí pracovat. Zástupci MF ČR zdůraznili, že se jedná o minimální přehled dokumentů. Důvodem pro vypracování takového přehledu jsou nedostatky identifikované v rámci dozorů prováděných MF ČR u těch účetních jednotek, kde bylo přezkoumání hospodaření provedeno externím auditorem nebo auditor-skou společností.

K základním dokumentům, které jsou v předloženém návrhu uvedeny, patří např. účetní závěrka, výkaz FIN 2-12M, rozpočtový výhled, schválený rozpočet, upravený rozpočet, rozpočtové provizorium, rozpočtová opatření v časové posloupnosti, závěrečný účet, seznam bankovních účtů a interních směrnic účetní jednotky, zápisy z jednání rady a zastupitelstva, seznamy veřejných zakázek, externích kontrol (např. kontroly provedené Nejvyšším kontrolním úřadem, Českou správou sociálního zabezpečení, Finančním úřadem apod.), přehledy fondů zřízených

územním samosprávným celkem, databáze smluv, zápis o provedení inventarizace (podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhlášky č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků), finanční vypořádání a zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření za minulý rok, pokud byla provedena jiným auditorem, krajským úřadem nebo MF ČR.

Kompletní minimální přehled dokumentů bude, po dohodě s MF ČR, publikován.

Metodologie přezkoumání hospodaření

Odbor kontroly MF ČR stále pracuje na zveřejnění metodologie přezkoumání hospodaření, která je používána kontrolory odboru kontroly MF ČR (pro přezkoumání hospodaření krajů a hlavního města Prahy) a kontrolory krajských úřadů (pro přezkoumání hospodaření obcí). Tato metodologie zatím uveřejněna nebyla. O jejím zpřístupnění na webových stránkách MF ČR budeme informovat.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR



VZDĚLÁVÁNÍ

Diskusní setkání na téma: Strategie Komory auditorů aneb Kam jdeme? Co chceme? Jak má Komora vypadat?

Tyto otázky jsou pro budoucnost naší profese a Komory auditorů ČR klíčové. Výkonný výbor Komory auditorů proto od loňského roku diskutuje o dlouhodobé strategii naší činnosti. Témata vztahu k blízkým profesím a veřejnosti, rozšiřování aktivit auditorů či vzdělávání jsou důležitá pro každého z nás.

Cítíme potřebu projednat tato témata v širší diskusi se členy Komory auditorů, aby výsledná strategie co nejlépe odpovídala zájmům a potřebám auditorů a mohla být předložena sněmu Komory auditorů v listopadu letošního roku.

Organizujeme proto diskusní setkání ke strategii Komory auditorů ČR v dále uvedených termínech.

Přednáší: Ing. Stanislav Staněk, člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro regulaci a rozvoj profese KA ČR

7. 6. 2012, 15 - 18 hod. v Ostravě,
hotel Harmony VS 68212

14. 6. 2012, 15 - 18 hod. v Praze,
K-centrum VS 68312

21. 6. 2012, 15 - 18 hod. v Brně,
hotel Avanti VS 68412

Účast na těchto akcích je pro auditory ZDARMA a je započítávána třemi hodinami do KPV.

Přihlásit se na setkání můžete obvyklým způsobem přes webové stránky KA ČR www.kacr.cz, faxem, e-mailem nebo telefonicky.

Stanislav Staněk

člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro regulaci a rozvoj profese KA ČR

Seznam auditorů, kteří nezaslali Evidenční záznam o účasti na KPV v roce 2011

Stejně jako v předchozích letech i letos zveřejňujeme na tomto místě seznam auditorů, kteří k 20. dubnu 2012, tj. ani více než dva měsíce po termínu pro odevzdání Evidenčního záznamu o účasti na KPV za rok 2011, který je stanoven vnitřním předpisem pro KPV, tuto povinnost nesplnili. Jde o 35 auditorů, přičemž tučným písmem

jsou zvýrazněni auditoři, kteří se stejného porušení vnitřního předpisu pro KPV dopustili i za rok 2010.

Monika Kryštůfková
oddělení vzdělávání KA ČR

Příjmení a jméno	Číslo oprávnění
Ing. BELEJOVÁ Zdeňka	0732
Ing. BRYCHTOVÁ Jitka	1471
Ing. ČABLOVÁ Ivana	1686
Ing. DOBRÁ Libuše	1342
Ing. DOLEŽALOVÁ Hana	1343
Ing. HLAVA Libor	1729
Ing. HOUDOVÁ Miriam	1778
Ing. JEŽEK Libor	1769
Ing. KAILOVÁ Miloslava	1202
Ing. KAREL Josef	1410
Ing. KOMÍNKOVÁ Ivana	1385
Ing. KRÁLOVÁ Vilma	1567
Ing. KŘEPINSKÁ Helena	1362
Ing. KUPČÁK Václav CSc.	1721
Ing. MELCROVÁ Zuzana	1938
Ing. MRNKA Rudolf	1125
Ing. NĚMCOVÁ Olga	1486
Ing. PANOVCOVÁ Jitka	1786

Příjmení a jméno	Číslo oprávnění
Ing. PAVELCOVÁ Věra	1374
Ing. PAVLACKÝ Milan	0381
Ing. PAŽOUT Robert	1827
Ing. PETRÁŠEK František CSc.	0096
Ing. PLACHÝ Martin	1733
Ing. POSPÍŠILOVÁ Jaroslava	1172
Ing. PROCHÁZKA Jaroslav	1568
Ing. Mgr. ŘÍHOVÁ Judita	2055
Ing. SÍTAŘOVÁ Blanka	1753
Ing. SMILEK Jan	1671
Ing. STRONOVÁ Dita	2189
Ing. ŠLAISOVÁ Eva	1003
Ing. ŠMÍD Jirí	1256
Ing. TREPKOVÁ Jana	1766
Ing. VENCÁLEK Jan	1467
Ing. WRLÍK Milan	1008
Ing. ŽILKA Vladimír	1928

Nové právní předpisy týkající se soukromého práva

Dne 22. března 2012 byly ve Sbírce zákonů publikovány zcela nové právní předpisy týkající se soukromého práva. Jde zejména o:

- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (v částce č. 33),
- zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech (v částce č. 34).

Nový občanský zákoník integruje dříve roztříštěnou právní úpravu zejména rodinného, nájemního, bytového, spolkového práva, práva cenných papírů a obecnou úpravu právnických osob.

Nový zákon o obchodních korporacích již neobsahuje úpravu obchodně-závazkových vztahů, jejichž úprava je obsažena v novém občanském zákoníku.

Na tyto právní předpisy budou navazovat úpravy celé řady souvisejících právních předpisů včetně účetních. Dopad se bude týkat jak zákona č. 563/1991 Sb.,

o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, tak i všech prováděcích vyhlášek.

Oba zmíněné právní předpisy nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2014.

Znění obou právních předpisů lze nalézt na webových stránkách KA ČR www.kacr.cz v aktualitách.

Lenka Růckerová
oddělení metodiky KA ČR



Výzva k účasti na semináři o softwaru pro auditory v roce 2013

V roce 2011 pořádala Komora auditorů pro auditory v Praze a v Brně seminář, na kterém prezentovaly své programy pro auditory čtyři softwarové společnosti a který se setkal s pozitivním ohlasem účastníků z řad auditorů. Účast na semináři byla pro auditory bezplatná a započítávala se do plnění KPV.

Záměrem KA ČR je uspořádání obdobného semináře v 1. pololetí roku 2013, a to za účasti všech společností, které SW tohoto druhu pro auditory prodávají. Z uvedeného důvodu vyzývá Výbor pro kontinuální profesní vzdělávání společnosti, které by měly zájem na takovém semináři prezentovat svůj auditorský SW, aby do 15. června 2012 kontaktovaly oddělení vzdělávání Komory auditorů ČR (Moniku Kryštůfkovou,

tel: 221 602 441, e-mail: vzdelavani@kacr.cz) a informovaly se o možnostech a pravidlech účasti na takovém semináři.

Ladislav Mejzlík
člen Výboru pro KPV



Novinky v internetovém obchodním rejstříku

Nová internetová aplikace obchodního rejstříku funguje naplno od začátku dubna a je dostupná prostřednictvím portálu www.justice.cz.

Přínosem nové aplikace je to, že údaje v ní obsažené mají závazný, a nikoli pouze informativní charakter.

Zároveň je možné stáhnout si z nové aplikace zdarma výpis z obchodního rejstříku ve formátu PDF. Ikona pro zobrazení a stažení PDF výpisu je umístěna vždy v pravém dolním rohu stránky zobrazující výpis platných údajů či výpis úplných údajů, uvedla společnost KPMG Česká republika v dubnovém vydání Finančních aktualit.

PDF výpis je vytvořen jako elektronický dokument ve formě datové zprávy a elektronicky podepsán kvalifikovaným systémovým certifikátem příslušného rejstříkového soudu. Co do důvěryhodnosti a platnosti údajů v něm uvedených je takto získaný elektronický PDF výpis srovnatelný s listinnými výpisy vydávanými

rejstříkovými soudy nebo Czech POINTy. Dokument PDF je možné vytisknout a pro vlastní potřebu archivovat, ovšem v takové podobě již výpis nemá platnost originálu. Pokud subjekt potřebuje získat z elektronického dokumentu papírový výpis tak, aby byla zachována platnost originálu, je možné provést autorizovanou konverzi na Czech POINTu nebo u vybraných notářů či advokátů.

Lze předpokládat, že úřady a jiné instituce, které výpisy z obchodního rejstříku potřebují ke svému rozhodování, již nebudou vyžadovat ověřený „výpis z obchodního rejstříku ne starší tří měsíců“ v listinné podobě apod., ale získají jej samy přímo v internetové aplikaci obchodního rejstříku. Dalším krokem pak zřejmě bude spuštění systému tzv. základních registrů veřejné správy od 1. července letošního roku. Cílem je celková elektronizace veřejné správy, jež by zefektivnila správní procesy a snížila administrativní zátěž občanů a podniků.

-av-

Metodická pomůcka k přezkoumání hospodaření

Auditoři obdrží jako přílohu tohoto čísla časopisu Auditor aktualizovanou Metodickou pomůcku k provádění přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (dále jen vybrané účetní jednotky) ve smyslu zákona č. 420/2004 Sb. o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (dále jen pomůcka). Aktualizované znění pomůcky vychází z novely standardu KA ČR č. 52 – Přezkoumání

hospodaření územně samosprávných celků. Pomůcka upozorňuje na problematiku oblastí, se kterými se auditor při přezkoumání hospodaření může setkat nebo které by měl zvážit.

Pomůcka je zveřejněna na webových stránkách KA ČR www.kacr.cz v sekci metodických pomůcek.

Lenka Růckerová
oddělení metodiky KA ČR

Metodické dny Ministerstva financí České republiky

Zástupci Výboru pro veřejný sektor KA ČR se zúčastnili metodických dnů, které byly na začátku března 2012 uspořádány ve vzdělávacím středisku ve Smilovicích odborem 28 Účetnictví a audit Ministerstva financí ČR. Hlavními lektory byli David Bauer, vedoucí oddělení Metodiky účetnictví veřejného sektoru, a Michal Svoboda, vedoucí oddělení Metodické podpory účetnictví státu.

Základní odborná témata

Základními tématy, o kterých se diskutovalo, byly zejména koncepční návrhy připravovaných českých účetních standardů č. 709 – Vlastní zdroje a č. 710 – Dlouhodobý majetek, zavedení nového výkazu, kterým je tzv. Pomocný analytický přehled, a první zkušenosti s novelizovanou vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

Aktuality

Fáze účetní reformy a jejich naplňování pro municipální účetní jednotky v roce 2012

- červen až červenec 2012 – zajištění prvního předávání Přehledu o stavu a pohybech na analytických účtech a dalších informacích – statistika – Pomocný analytický přehled,
- prosinec 2012 až březen 2013 – příprava na zajištění informací pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu – konsolidace.

Legislativa

- novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v souvislosti s oceňováním při bezúplatných převodech v rámci státu a schvalováním účetních závěrek ve veřejné sféře – Legislativní rada vlády,
- nová „konsolidační vyhláška“ v souvislosti se sestavováním konsolidovaných účetních výkazů ve veřejné sféře – vnější připomínkové řízení.

Koncepční návrhy připravovaných nových českých účetních standardů

Ministerstvo financí ČR představilo návrhy dvou nových českých účetních standardů, a to č. 709 – Vlastní zdroje a č. 710 – Dlouhodobý majetek. Vzhledem k tomu, že se jednalo o pracovní verze, bylo domluveno, že jejich obsah nebude zatím veřejně publikován, protože vybraná místa se s ním budou moci seznámit v rámci připomínkového řízení.

Účastníci metodických dnů apelovali na zástupce Ministerstva financí ČR v souvislosti s vydáváním nebo aktualizací českých účetních standardů, které jsou od 1. ledna 2010 pro vybrané účetní jednotky závaznou normou a s novelizacemi stávajících závazných metodických předpisů, aby je předkládali včas. Z dosavadní praxe totiž vyplývá, že metodické předpisy pro vybrané účetní jednotky jsou vydávány příliš pozdě. Účetní jednotky tak nemají dostatek času zejména na porozumění jejich obsahu, zavedení požadovaných změn do praxe, proškolení zaměstnanců, úpravy softwaru a interních směrnic.

Posluchači dále upozornili na to, že ani po dvou letech od zavedení reformy veřejných financí (účtování a vykazování státu na akruálním principu bylo zahájeno 1. ledna 2010) nemají účetní jednotky k dispozici kompletní databázi předpisů (nejsou např. všechny české účetní standardy). Metodika, kterou používají, prochází neustálými změnami, účetní závěrky sestavené za roky 2010 a 2011 jsou proto nesrovnatelné.

Pomocný analytický přehled pro účetní období roku 2012

Celkový orientační počet identifikovaných účetních jednotek, které budou Pomocný analytický přehled (PAP) předávat do Centrálního systému účetních informací státu poprvé v červenci 2012, a to za období leden až červen 2012 je uveden v tabulce dole. Rozsah jednotlivých částí PAP a jejich vzory stanoví příloha č. 2a) vyhlášky č. 383/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (technická vyhláška), termíny předávání PAP do Centrálního systému účetních informací státu

Účetní jednotky	Kritérium pro předávání dat v roce 2012	Celkem
Obce	Pro účetní období roku 2012 nepředávají účetní záznamy obce, jejichž počet obyvatel je k 1. lednu 2011 menší než 3000.	449
Kraje	Všechny	14
Příspěvkové organizace zřízené obcemi nebo kraji	Pro účetní období roku 2012 nepředávají účetní záznamy příspěvkové organizace, jejichž aktiva celkem (v netto hodnotě) nepřesahují k 31. prosinci 2010 nebo k 30. září 2011 výši 100 mil. Kč.	452
Organizační složky státu	Všechny	286
Státní fondy a Pozemkový fond ČR	Všechny	7
Příspěvkové organizace zřízené organizačními složkami státu	Pro účetní období roku 2012 nepředávají účetní záznamy příspěvkové organizace, jejichž aktiva celkem (v netto hodnotě) nepřesahují k 31. prosinci 2010 nebo k 30. září 2011 výši 100 mil. Kč.	117
Regionální rady regionů soudržnosti	Všechny	7
CELKEM		1 332

stanoví příloha č. 2b) technické vyhlášky. Periodicita předkládání PAP je čtvrtletní.

Z technické vyhlášky vyplývá, že PAP nebudou předkládat: zdravotní pojišťovny, dobrovolné svazky obcí, obce, jejichž počet obyvatel zveřejněný Českým statistickým úřadem je na počátku bezprostředně předcházejícího účetního období menší než 1000 a příspěvkové organizace, jejichž aktiva celkem (v netto hodnotě) nepřesahují alespoň v jednom ze dvou bezprostředně předcházejících účetních období výši 10 mil. Kč.

Více informací k PAP je uvedeno na webových stránkách Ministerstva financí ČR www.mfcr.cz – sekce – účetní reforma veřejných financí.

Vyhláška č. 410/2009 Sb.

Michal Svoboda představil nejvýznamnější změny novelizované vyhlášky č. 410/2009 Sb., jak vyplývá ze změn provedených vyhláškami č. 403/2011 a 436/2011. Uvedený přehled změn vybraných paragrafů v tabulce pod článkem není kompletní a představuje pouze výběr příkladů. Vzhledem k tomu, že úpravy se týkají téměř všech ustanovení prováděcí vyhlášky, doporučujeme auditorům, kteří budou



provádět přezkoumání hospodaření obcí nebo dobrovolných svazků obcí za rok 2012 anebo budou působit v roli poradců těchto účetních jednotek, aby se s novelou prováděcí vyhlášky důkladně seznámili.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Příklady změn vybraných ustanovení vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Ustanovení	Oblast	Popis
§ 11, odst. 2	Dlouhodobý nehmotný majetek	Za dlouhodobý nehmotný majetek se dále považuje technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku, jehož ocenění převyšuje částku 60 000 Kč, a to při splnění podmínek uvedených v odstavci 1, k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku, nebo technické zhodnocení drobného dlouhodobého majetku.
§ 11, odst. 5	Dlouhodobý nehmotný majetek	Dlouhodobým nehmotným majetkem se stává pořizovaný majetek okamžikem uvedení do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě drobného dlouhodobého nehmotného majetku.
§ 11, odst. 6, písm. b)	Dlouhodobý nehmotný majetek	„A.I.6. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek“ obsahuje majetek, který neobsahuje položky dlouhodobého nehmotného majetku A.I.1. až A.I.5. bez ohledu na výši ocenění, a technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku nevykazované v položkách „A.I.1. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje“ až „A.I.3. Ocenitelná práva“.
§ 14, odst. 11	Dlouhodobý hmotný majetek	Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci okamžikem uvedení do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí zejména dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených jinými právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě drobného dlouhodobého hmotného majetku.
§ 26, odst. 2, písm. d)	Vlastní kapitál	„C.I.7. Opravy minulých období“ obsahuje opravy minulých účetních období, které jsou významné a ovlivnily by v minulých účetních obdobích výši výsledku hospodaření; za významnou se považuje každá jednotlivá oprava, jejíž výše dosahuje alespoň 0,3% hodnoty aktiv netto za minulé účetní období nebo částky 260 000 Kč.
§ 28, odst. 2	Výsledek hospodaření	Položka „C.III.2. Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení“ obsahuje výsledek hospodaření minulého účetního období do okamžiku rozhodnutí příslušného orgánu.
§ 65, odst. 2	Postup tvorby a použití opravných položek	Dojde-li k významnému přechodnému snížení hodnoty majetku účetní jednotky, účtuje se o tomto účetním případě bez zbytečného odkladu. Za významné se považuje více než 20% snížení hodnoty tohoto majetku.
§ 66, odst. 6	Odpisování majetku	Při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají zápisu do katastru nemovitostí a jsou zařazeny do užívání, se zahajuje odpisování prvním dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byl doručen návrh na vklad katastrálnímu úřadu. Podmíněnost nabytí právních účinků vkladu do katastru nemovitostí se uvede na analytických účtech, v inventurních soupisech a v příloze v účetní závěrce.

Teoretický rámec odložené daně



Petr Vácha

Odložená daň je stále jedním z účetních konceptů, který řada uživatelů i účetních obtížně chápe a občas se v auditorské praxi setkáváme ze strany účetních jednotek s větami typu „Tak mi řekněte, kolik má ta odložená daň být, stejně tomu nikdo nerozumí...“ Na obranu účetních jednotek je třeba říci, že zejména v případech

komplexnějších situací, jako jsou například konsolidace, různé funkční měny, investiční pobídky či restrukturalizace a transakce s dopadem na vlastní kapitál, může být odložená daň opravdu těžkým účetním oříškem a často si s ním i řada z nás, auditorů, láme hlavu.

Není proto od věci si úvodem zopakovat, jaké jsou základní myšlenky stojící za konceptem odložené daně a jak se postupně vyvíjely.

Aby bylo možné odloženou daň pochopit, je vhodné vrátit se úplně na začátek a říci si, jak vlastně daň může být „odložena“ (anebo naopak „akcelerována“).

Teorie přístupu k odložené dani

Koncept trvalých a časových rozdílů (výsledkový přístup)

Koncept odložené daně byl v podstatě založen na asymetrii mezi výpočtem účetního zisku a splatné daně. Tato asymetrie spočívá v tom, že ačkoliv výpočet splatné daně z příjmů v mnohých daňových systémech vychází z účetního zisku před zdaněním, je obvykle pro účely výpočtu finální splatné daně dále upravován.

Tyto úpravy mohou mít trvalý charakter (tzv. permanent differences), to znamená, že daná položka již nikdy nebude upravovat daňový základ opačným směrem. Typickým představitelem takovéto položky je daňově neuznatelný náklad na reprezentaci, který již nikdy v budoucnu nebude daňově uznatelný, a je tudíž trvalým rozdílem mezi účetním a „daňovým“ ziskem.

Na druhé straně mohou mít úpravy charakter časový, tzn. že jsou dnes odlišně řešeny z pohledu účetního zisku a výpočtu daně, ale v budoucnu se tento rozdíl vyrovná. Typickým představitelem časového rozdílu jsou odpisy dlouhodobého majetku. Pokud jsou například na počátku životnosti majetku daňové odpisy vyšší než účetní a díky tomu snižují daňový základ ve srovnání s účetním výsledkem, tak je zřejmé, že v budoucnu nastane u daného aktiva opačná situace, protože na konci účetního a daňového odpisování musí být oba odpisy shodné. Dalšími příklady časových rozdílů mohou být opravné položky, rezervy (které se stanou v budoucnu daňově uznatelným nákladem), uplatnitelné daňové ztráty.

Účetní teorie pohlíží na tyto časové rozdíly (timing differences) jako na položky, které buď odkládají

daňovou povinnost do budoucna, nebo ji naopak akcelerují. Tento koncept lze dokumentovat na příkladu odpisů. Pokud si účetní jednotka na začátku životnosti aktiva uplatní vyšší daňové odpisy než účetní, sníží si sice momentálně splatnou daň, ale zároveň ví, že v budoucnu tomu bude naopak. Bylo by tudíž nesprávné, aby ve finančních výkazech ukázala pouze sníženou splatnou daň, ale nepodala uživatelům informaci o tom, že v budoucnu tato splatná daň bude vyšší (tzn. že si daň „odložila“). Tato informace je podána formou odložené daně, která zohledňuje časové rozdíly mezi náklady a výnosy vykazanými v účetnictví a náklady a výnosy uplatněnými pro daňové účely. Zastánci odložené daně argumentují mimo jiné tím, že její nevykázání by mělo za následek:

- menší srozumitelnost účetních výkazů pro uživatele,
- negativní důsledky pro vykázání zisku na akcii a pro správné určení dividend,
- nedodržení akruálního principu.

Koncept přechodných rozdílů (rozvahový přístup)

Výše zmíněné časové rozdíly a jejich efekt na odloženou daň jsou pohledem na odloženou daň přes odlišnost nákladů a výnosů pro účetní a daňové účely. Tento pohled je v účetní teorii znám jako „výsledkový přístup“ k výpočtu odložené daně a byl aplikován v minulosti, zejména v počátcích účtování o odložené dani.

S větším příklonem mezinárodního účetnictví k aplikaci rozvahových metod v poslední době se rozšířil „rozvahový přístup“ k odložené dani. Tento přístup je dnes aplikován v IFRS, US GAAP i v českém účetnictví. Rozvahový přístup již nepracuje s konceptem časových rozdílů mezi účetním výsledkem a kalkulací daně, ale s konceptem tzv. přechodných rozdílů (temporary differences).

Přechodné rozdíly jsou rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva či závazku v účetnictví a jejich hodnotou pro daňové účely. Přechodné rozdíly mohou zahrnovat jak časové rozdíly, tak rozdíly z transakcí, které nikdy neprošly výsledkovkou. Přechodným rozdílem tak mohou být např. rozdíly z přecenění dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví, rozdíly vyplývající z účtování při podnikové kombinaci (akvizici), zajišťovacího účetnictví.

Koncept rozvahového přístupu k odložené dani a s ním souvisejících přechodných rozdílů však nebyl plně kompatibilní s popisovanou teorií odložení, neboť například některé přechodné rozdíly nebudou nikdy daňovým nákladem (typicky účetní přecenění majetku), a tudíž se nejedná v přímém vztahu o žádné odložení či akcelerování daňového nákladu. Účetní teorie tak musela přijít s něčím jiným, co by rozvahový přístup teoreticky podpořilo. Tímto prvkem se stal

větší příklon k teorii ekonomických přínosů, který je dobře ilustrovatelný na zmiňovaném přecenění dlouhodobého hmotného majetku na reálnou hodnotu:

Ilustrativní příklad:

- IAS 16 povoluje přecenění majetku na reálnou hodnotu pro účely výkaznictví.
- Účetní jednotka takové přecenění provede a zvýší hodnotu dlouhodobého majetku o 100 z 1000 na 1100.
- Toto přecenění nebude daňově účinné a daňový základ zůstane na hodnotě 800.
- Z příkladu by se mohlo zdát, že zmiňované přecenění ve výši 100 je trvalým rozdílem, který nikdy nebude daňově uznatelný, a proto by odložená daň měla být počítána pouze ze základu 200 (1000 – 800).
- Při aplikaci rozvahového přístupu a přechodných rozdílů se však odložená daň bude počítat z hodnoty 300. Odůvodněním zjednodušeně je, že přeceněná hodnota aktiva bude realizována ve formě budoucích ekonomických přínosů, které budou zdanitelné (pozn. pokud je hodnota správná, pak by budoucí ekonomické přínosy měly být teoreticky rovny této hodnotě), a tudíž povede ke zdanitelným přínosům odlišným od částky, která je z pohledu majetku odčitelná pro daňové účely (tj. daňový odpis). Na základě této teorie by tak nemělo být vykázáno přecenění vyloučeno z výpočtu odložené daně a v tomto konkrétním případě by mělo vyústit v dodatečný odložený daňový závazek ve výši 100 x příslušná daňová sazba.

Ačkoliv zní uvedený koncept přechodných rozdílů logicky, jeho praktická aplikace mnohdy naráží na jeho relativní teoretičnost (na rozdíl od časových rozdílů, které jsou jasně identifikovatelné ve výsledovce a daňovém přiznání) a díky tomu může být u řady specifických přechodných rozdílů mezi účetní hodnotou aktiv a závazků a jejich daňovou základnou (např. některé derivátové operace, transakce s dopadem do vlastního kapitálu) jeho praktická aplikace velmi nejasná.

Koncept nulové odložené daně (flow-through)

Koncept nulové odložené daně je založen na teorii, že by mělo být účtováno pouze o splatné dani vztahující se k běžnému období. Není mi známo, že by tento koncept byl v současnosti aplikován v některém ze známých světově přijímaných účetních systémů, nicméně může se vyskytnout jako parciální řešení pro určitý specifický druh transakcí (např. investiční pobídky v US GAAP).

Teorie výpočtu odložené daně

V předchozím textu jsem popsal základní koncepty přístupu k odložené dani, nicméně je třeba podotknout, že v rámci těchto konceptů existují v teorii

ještě různé alternativy, co se týká rozsahu zahrnování časových či přechodných rozdílů (dále se až na výjimky budu věnovat pouze přechodným rozdílům vzhledem k jejich zakotvenosti v českém účetnictví a IFRS) do kalkulace odložené daně.

Metoda plné kalkulace

V současnosti nejrozšířenější metoda, se kterou s možnými menšími výjimkami pracuje IFRS, US GAAP i české účetnictví. Dle této metody se do kalkulace odložené daně zahrnují veškeré přechodné rozdíly bez ohledu na budoucí plány účetní jednotky.

V IFRS je tato metoda používána s výjimkou např.:

- a) prvního rozeznání (odstavec 15 a 24 IAS 12),
- b) přechodných rozdílů souvisejících s investicemi do dceřiných a přidružených podniků a společných podniků (joint ventures),
- c) nerozeznání (či případné opravné položky) odloženého daňového aktiva z důvodu nepravděpodobnosti realizace.

V českém účetnictví tyto výjimky popsány nejsou, ale v praxi se s výjimkou a) obvykle aplikují.

Metoda částečné kalkulace

Metoda částečné kalkulace, která se někdy používá u výsledkového přístupu, spočívá v tom, že odložená daň se počítá netto a pouze z těch časových rozdílů, u kterých se předpokládá, že v budoucnu vyústí v reálné „odložení“ či „akcelerování“ splatné daně, aniž by byly pouze nahrazeny jiným časovým rozdílem.

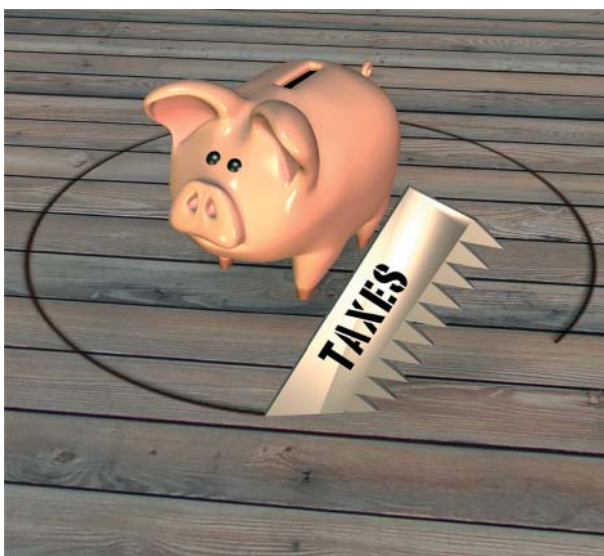
Teorie daňové sazby – metoda odložení a metoda závazková

V této části se budu věnovat teoriím, které mají za cíl stanovit správnou daňovou sazbu, jež bude aplikována na výpočet odložené daně.



A jéje! To vypadá na dvojí zdanění.

Kresba: Ivan Svoboda



Metoda závazková (liability method)

Závazková metoda spočívá v tom, že odložená daň je v zásadě považována za závazek účetní jednotky, a proto by měla být měřena ve skutečné hodnotě tohoto závazku, tj. v daňové sazbě, která se bude aplikovat v době, kdy přechodné rozdíly budou realizovány. Z praktických důvodů je obvykle tato sazba omezena na budoucí sazbu, která je již legislativně zakotvena, aby se předešlo divokým odhadům budoucí daňové sazby ze strany účetních jednotek.

Se závazkovou metodou pracují v současnosti jak IFRS, tak české účetnictví.

Metoda odložení (deferral method)

Metoda odložení nepracuje s odloženou daní jako se závazkem, ale spíše jako s formou časového rozlišení. Metoda pracuje s předpokladem, že odložený daňový náklad či výnos v daném období je implicitním výdajem či benefitem, který by měl být časově rozlišen do období, v němž budou příslušné rozdíly realizovány. Vzhledem k tomu, že se tato metoda chová k odložené dani jako k určitému časovému rozlišení, používá se pro měření daňová sazba platná v momentu vzniku rozdílu a již se dále neupravuje při budoucích změnách daňové sazby. Při aplikaci této metody je však nutné vést podrobný výpočet odložené daně, jelikož může obsahovat rozdíly s různými daňovými sazbami dle doby jejich vzniku, a zároveň je nutné mít evidenci rozdílů pro jejich budoucí spárování.

Metoda odložení není v současnosti povolena ani v českém účetnictví, ani v IFRS.

Na závěr shrnutí metod a přístupů k odložené dani bych chtěl ještě zmínit dvě otázky vztahující se k faktoru času, tj. jak odloženou daň klasifikovat a zda zohledňovat čas ve výpočtu aktiva či závazku.

Časová klasifikace odložené daně

Z hlediska klasifikace odloženého daňového závazku či aktiva v rozvaze existují dva možné přístupy:

Rozdělení na krátkodobou a dlouhodobou část

Odložený daňový závazek či aktivum je možné rozdělit na krátkodobou a dlouhodobou část. K tomuto rozdělení existují ještě dvě odlišné alternativy – výpočet krátkodobé a dlouhodobé části dle předpokladu času realizace jednotlivých přechodných rozdílů nebo určení krátkodobé a dlouhodobé části dle klasifikace podkladového aktiva či závazku (tj. v případě dlouhodobého majetku budou veškeré vztahující se přechodné rozdíly ústít v dlouhodobou odloženou daň, v případě zásob to bude naopak apod.).

Klasifikace odložené daně jako dlouhodobé

V současném pojetí IFRS a českého účetnictví se používá zjednodušený postup při klasifikaci odložené daně, a to je požadavek na klasifikaci odložené daně jako výhradně dlouhodobého závazku či pohledávky.

Časová hodnota odložené daně

Z hlediska zohlednění časového aspektu realizace odložené daně by se mohlo zdát jako vhodné odloženou daň diskontovat na současnou hodnotu, podobně jako je tomu u jiných dlouhodobých aktiv či závazků v mezinárodním účetnictví. Ačkoliv předchozí verze standardu IAS 12 tuto možnost nevyklučovala a úvahy o správnosti či nesprávnosti diskontování odložené daně provázejí i současný projekt novelizace IAS 12, současná podoba IFRS ani českého účetnictví diskontování odložené daně nepřipouštějí.

Závěr

Cílem uvedeného rozboru nebylo postihnout veškeré detaily konceptu odložené daně, ale shrnout hlavní myšlenkové proudy v jejím pojetí a ukázat možné alternativy, jež v teorii existují. Na závěr mi pouze dovoluji zopakovat, které z uvedených přístupů se v současnosti využívají v českém účetnictví a IFRS:

- Rozvahový přístup (přechodné rozdíly)
- Závazková metoda
- Plná kalkulace odložené daně (s menšími výjimkami)
- Klasifikace odložené daně jako dlouhodobého závazku či pohledávky
- Nediskontování odložené daně

Petr Vácha

Ing. Petr Vácha je partnerem ve společnosti Ernst & Young. V auditorské profesi pracuje od roku 1995 a zaměřuje se na audity výrobních, obchodních a technologických firem a na problematiku IFRS. Vystudoval VŠE v Praze a získal další certifikace při ACCA a CIMA (Certified Institute of Management Accountants). Je statutárním auditorem a členem Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR.

Interpretace odložené daně



Jiří Pelák

Odložená daň představuje zvláštní, těžko srozumitelný účetní fenomén. I v případě, že jsou nám známy postupy výpočtu odloženého daňového závazku, resp. pohledávky a nákladu na odloženou daň, je stále obtížné představit si pod těmito čísly nalezenými v účetních závěrkách něco smysluplného. Pokusy o vysvětlení

těm, kteří navíc netuší nic o postupech výpočtu odložené daně, jsou předem prohranou bitvou. Zřejmě každý účetní nebo auditor už se ocitl v situaci, kdy se při vysvětlování čísel souvisejících s odloženou daní managementu nebo majitelům společnosti setkával pouze s nechápajícími pohledy.

Interpretace nákladu na odloženou daň

Koncept odložení je poměrně složitý. Intuitivní představa, že odložení spočívá v tom, že finanční úřad vyhověl žádosti o posečkání s výběrem daně, je bohužel chybná. Místo toho odložení způsobuje řada zcela běžných ustanovení zákona o daních z příjmů.

Daň z příjmů je založená na zdanění zisku, tj. stát principiálně uznává, že pokud někdo investuje 100 a vydělá pouze 100, není možné jeho výdělek zdanit. Zdanit je možné teprve výdělek převyšující investované částky, tj. zisk. Pokud ovšem někdo odpisuje rychleji daňově než účetně (tj. než investice vydělává), využívá uvedeného principu ve svůj prospěch nadstandardně, ovšem jen v prvních letech užívání investice. Nadměrné užití daňových odpisů vede ke snížení daňové povinnosti, která je tímto odkládána do pozdějších období, kdy investice bude vydělávat a daňové odpisy už k dispozici nebudou.

Uvedený případ, ač krkolomně, ale přeci jen zřetelně odkládá placení daně z příjmů do budoucna. Protože dochází k odložení daně a tím k jejímu neprojevení v nejbližších daňových příznáních, nemůže se projevit v nákladu na splatnou daň. Nicméně, v aktuálním účetnictví platí, že odkládání plateb nijak nesouvisí s okamžikem vzniku, zaúčtováním a vykázáním nákladu. Náklad na daň z příjmů se tedy musí v účetnictví daného roku objevit – a sice jako náklad na „odloženou daň z příjmů“.

Náklad na odloženou daň však bohužel nesignalizuje pouze přesun placení do budoucna, ale také přesun placení daní do minulosti. K tomu dochází například tím, že jsme v minulosti odpisovali daňově neúměrně málo vzhledem k výše uvedenému principu. Tím jsme platili daň dřív, než bychom principiálně měli. Díky tomu nás nyní, v aktuálním období, čeká nižší placení daní, ale jak již bylo řečeno, předplacení čehokoliv nemůže vést v aktuálním účetnictví k dřívějšímu vykázání nákladu. Náklad na daň z příjmů patří až do aktuálního období a bude se nazývat „náklad na odloženou daň z příjmů“,

ačkoli by bylo srozumitelnější, kdyby se v tuto chvíli nazýval „nákladem na předplacenou daň z příjmů“.

V každém případě, náklad na odloženou daň signalizuje, že za aktuální období se platí nižší splatná daň, než by tomu bylo, kdyby zákon o daních z příjmů neposouval placení daně do jiných období, než v jakých dochází ke skutečným majetkovým prospěchům, které jsou předmětem této daně. Ze samotné existence nákladu na odloženou daň nepoznáme, zda daň patřící do tohoto období jsme již zaplatili dříve, nebo ji odkládáme do budoucna. Víme ale jistě, že z pohledu placení daní je dané období tím „šťastnějším“. Náklad na splatnou daň v podstatě supljuje daňový výdaj (k zaplacení daně musí dojít do tří, resp. šesti měsíců po skončení účetního/zdaňovacího období), součet splatné a odložené daně potom představuje náklad na daň z příjmů časově a věcně související s daným obdobím (bez ohledu na to, kdy se daň bude platit).

Podívejme se na problematiku na konkrétních číslech z účetních závěrek společnosti, kterou pro potřeby tohoto článku budeme nazývat např. Beta, a.s., a to v letech 2005 – 2010 (údaje v tis. Kč):

Beta, a.s.	2005	2006	2007	2008	2009	2010
náklad na splatnou daň	0	0	0	0	1 555	12 860
náklad na odloženou daň	24 585	28 586	15 245	18 165	27 741	16 098
odložený daňový závazek	24 498	53 078	68 323	86 489	114 229	130 328

Z uvedených údajů je zřejmé, že v letech 2005 až 2008 si společnost užívala období, za které bezprostředně neplatila žádnou daň z příjmů. Nicméně, náklad na odloženou daň jasně říká, že činnost v daných obdobích byla předmětem daně z příjmu. Samotný náklad na odloženou daň však neprozradí, zda k platbě této daně již došlo v minulosti, nebo teprve dojde



v budoucnu. Na tuto otázku odpovídá poslední řádek: odložený daňový závazek roste, jde tedy o přesouvání placení daní do budoucna.

Interpretace efektivní daňové sazby

Pokud náklad na daň z příjmů (tj. součet nákladu na splatnou a odloženou daň z příjmů) vydělíme hrubým ziskem, obdržíme tzv. efektivní daňovou sazbu, která je měřítkem skutečného daňového zatížení konkrétního podniku.

Ačkoli sazba daně z příjmů platí pro všechny poplatníky dané kategorie stejně, různé výjimky (např. daňově neuznatelné náklady) způsobují, že zákon o daních z příjmů na každého dopadá přece jen jinak. Pokud si tyto výjimky představíme jako úpravu daňové sazby konkrétního podniku, ze zákonné sazby dostaneme efektivní (skutečnou) sazbu daně.

Tím, že náklad na odloženou daň eliminuje dopad posouvání placení daně do minulosti nebo budoucnosti, je celkový náklad na daň z příjmů imunní vůči tomu, že zákon o daních z příjmů uznává řadu výnosů a nákladů v jiném období, než kdy nastanou, jako např. již uvedené odpisy. Proto platí, že pokud stát daný výnos nebo náklad principiálně uznává, ale jen v jiném období, nemá taková skutečnost vliv na skutečné celkové zdanění podniku; má vliv pouze na stanovení výše aktuální splatné daně.

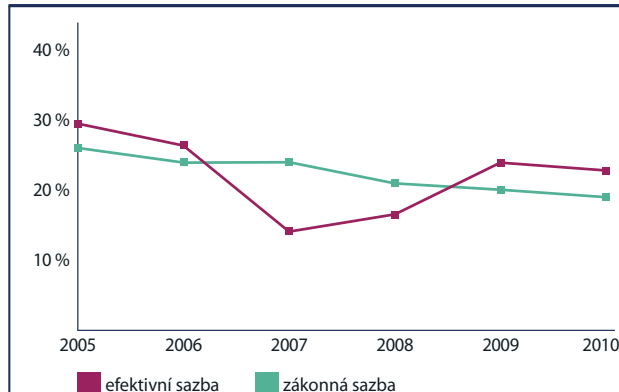
Efektivní daňová sazba se tedy neodlišuje od zákonné sazby díky časovým rozdílům, tj. pokud by existovaly pouze takové rozdíly, efektivní a zákonná sazba by se rovnaly. Efektivní sazba nevyjadřuje dočasné nižší placení daně, které bude nebo bylo vykompenzováno vyšším placením daně, protože celkový efekt na skutečné daňové zatížení je nulový.

Efektivní daňová sazba je tedy ovlivněna pouze trvalými rozdíly, které se v čase nijak nekompenzují. Neuznatelnost nákladů na reprezentaci, osvobození výnosů z dividend, odčitatelná položka z titulu výzkumu a vývoje jsou příklady položek, které (definitivně) manipulují daňovým zatížením poplatníka.

Podívejme se na efektivní sazbu Beta, a.s.:

Beta, a.s.	2005	2006	2007	2008	2009	2010
zisk před zdaněním	83 310	108 145	108 009	108 644	122 092	127 102
náklad na splatnou daň	0	0	0	0	-1 555	-12 860
náklad na odloženou daň	24 585	28 586	15 245	18 165	27 741	16 098
celkový náklad na daň	24 585	28 586	15 245	18 165	29 296	28 958
efektivní sazba	29,5 %	26,4 %	14,1 %	16,7 %	24,0 %	22,8 %
zákonná sazba	26,0 %	24,0 %	24,0 %	21,0 %	20,0 %	19,0 %

Efektivní a zákonná sazba Beta, a.s.



Z porovnání efektivní a zákonné sazby vyplývá, že např. v roce 2007 zákon o daních z příjmů dopadal na společnost pouze téměř s poloviční silou. Jak již bylo uvedeno, nemohlo to být způsobeno pouhým přesouváním daňové uznatelnosti nákladů či výnosů v čase, znamená to definitivní daňovou úsporu. Příloha společnosti bohužel neobsahuje vysvětlení tohoto nečekaného rozdílu mezi efektivní a zákonnou daňovou sazbou, takže důvody nelze blíže analyzovat.

Interpretace odloženého daňového závazku

Častým dotazem v souvislosti s odloženou daní bývá, zda a kdy se bude platit odložený daňový závazek. Chybno nebo přinejmenším zkrácenou odpovědí bývá, že nikdy.

Odložený daňový závazek především představuje kumulované daňové nevýhody. Použijeme-li opět příkladu odpisů, odložený daňový závazek interpretujeme tak, že účetní jednotku čekají nepříjemné roky v tom smyslu, že nebude mít k dispozici daňově uznatelné odpisy, které by proporcionálně odpovídaly výnosům z jejich dlouhodobých aktiv. V extrémním případě se tedy bude jednat o to, že daná společnost již nebude moci uplatňovat žádné daňové odpisy při stanovení základu daně, protože tyto odpisy uplatila již dříve.

Výši takové daňové nevýhody právě prezentuje odložený daňový závazek. Říká, o kolik bude v budoucnu splatná daň z příjmů vyšší oproti stejné společnosti, která s daňovým odpisováním v minulosti „nespěchala“.

Odložený daňový závazek se tedy časem změní na splatný daňový závazek, a jako takový bude muset být uhrazen. Odložený daňový závazek upozorňuje na to, že společnost v budoucnu čeká vyšší placení daní, než kolik bude odpovídat dosaženým ziskům v budoucnu. Jako „red flag“ tedy odložený daňový závazek musí být interpretován zejména při koupích podniku. Odložený daňový závazek signalizuje nižší cash flow očekávatelné v budoucnu z důvodu vyšších daňových plateb. Někdy může být i takových rozměrů, že může zhatit zamýšlený business plán.

Nahlédneme-li opět do účetních závěrek Beta, uvidíme, že po roce 2010 společnost bude muset zaplatit o 130 mil. Kč na dani z příjmů víc, než v budoucnu bude odpovídat její činnosti (*tabulka na další straně*).

Beta, a.s.	2005	2006	2007	2008	2009	2010
odložený daňový závazek	24 498	53 078	68 323	86 489	114 229	130 328

Závěrem

Článek ilustruje pouze základní aspekty interpretace odložené daně, a nepostihuje tedy všechny nuance, zejména způsobené možnou neuplatnitelností odložené daňové pohledávky, změny sazeb či chyby ve výpočtu odložené či splatné daně.

Jiří Pelák

Ing. Jiří Pelák, Ph.D. absolvoval obor účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze, kde také na katedře finančního účetnictví a auditingu obhájil doktorskou práci a pracuje zde jako odborný asistent. Je zkušebním komisařem Komory auditorů ČR pro zkoušku z podnikových kombinací a částečně působí také v oddělení metodiky účetnictví a auditu KA ČR. Odborně se zaměřuje na účetní řešení fúzí a akvizic, IFRS, prevenci a odhalování defraudací v účetnictví a na auditing.

Odložená daň v konsolidované účetní závěrce



Milan Zelený

Vykazování odložené daně je náročnou účetní disciplínou. Svědčí o tom celá řada článků v tomto čísle časopisu Auditor. V dnešním ve všech směrech propojeném světě působí jen málo společností izolovaně bez vlastnických vazeb na jiné podnikatelské subjekty. Většina společností je součástí větší skupiny, která má na určité úrovni povinnost připravovat konsolidovanou účetní závěrku. Proto stojí za to zamyslet se nad specifiky vykazování odložené daně i v konsolidovaných účetních závěrkách.

Vykazování odložené daně v konsolidované účetní závěrce je založeno na stejných principech jako při přípravě individuální účetní závěrky. Odložená daň se vykáže pro přechodné rozdíly mezi účetními hodnotami aktiv a závazků a jejich daňovou hodnotou. Podíváme-li se do vyhlášky 500/2002 nebo do účetních standardů ČÚS 020 (Konsolidovaná účetní závěrka) a ČÚS 003 (Odložená daň), nenajdeme tam pro konsolidované účetní závěrky žádné speciální nebo doplňující požadavky pro vykazování odložené daně oproti obecným pravidlům uplatňovaným v individuálních účetních závěrkách. Je tedy vůbec třeba se nějak zvlášť zabývat odloženou daní ve spojení s konsolidací?

Zkušenost nám říká, že navzdory výše uvedenému je v oblasti konsolidací několik témat, která ve spojení s odloženou daní rozhodně stojí za pozornost. Pro další rozbor si vezmeme na pomoc IFRS, které mají problematiku odložené daně přece jenom propracovanou hlouběji, a na závěr se podíváme, zda se některá řešení budou lišit pro vykazování dle českých předpisů.

Odlišnosti konsolidované a individuální účetní závěrky

Z hlediska odložené daně je možné identifikovat v konsolidované účetní závěrce několik oblastí, se kterými se v individuálních účetních závěrkách buď nesetkáme

vůbec nebo jen velmi zřídka (například v souvislosti s koupí podniku nebo s fúzí). Jedná se o následující skutečnosti a transakce, které mají obvykle za následek komplikace v účtování odložené daně:

- sjednocení účetních postupů používaných jednotlivými společnostmi skupiny,
- přecenění na reálné hodnoty při akvizicích,
- závazky a aktiva nevykázané v individuální účetní závěrce, vzniklé a uvedené v konsolidaci jako důsledek podnikové kombinace,
- odložená daňová pohledávka dříve nevykázaná kupovanou společností,
- goodwill,
- eliminace vnitroskupinových transakcí,
- investice do dceřiných a přidružených společností a společných podniků.

Výše uvedený výčet není vyčerpávající a v praxi se mohou objevit i další záležitosti. Tento článek však nemá ambice popsat podrobně všechna zákoutí složitého labyrintu odložených daní při konsolidaci. Spíše si klade za cíl upozornit na nejběžnější oblasti, které by auditor neměl opomenout při ověřování konsolidovaných účetních závěrek.

Sjednocení účetních postupů používaných jednotlivými společnostmi skupiny

Předpis stanovující pravidla pro sestavování konsolidovaných účetních závěrek v IFRS (v současnosti IAS 27 a od roku 2013 IFRS 10) požaduje, aby všechny společnosti zahrnuté do konsolidace používaly pro sestavení konsolidované účetní závěrky stejné účetní postupy. To může mít za následek, že některé společnosti ve skupině ocení jinak aktiva a závazky v individuální účetní závěrce oproti konsolidaci. Příkladem může být ocenění zásob, kde je možné použít dvě přípustné metody oceňování (FIFO a vážený průměr). Dejme tomu, že skupina používá v rámci konsolidace pro ocenění zásob pouze metodu váženého průměru. Společnosti ve skupině, které



v individuálních účetních závěrkách používají metodu FIFO, budou muset pro potřeby konsolidace své zásoby přecenit (pokud je rozdíl v ocenění oběma metodami významný). Takto vzniklý rozdíl v ocenění zásob dá vzniknout dodatečnému přechodnému rozdílu, z něhož je třeba v konsolidované účetní závěrce vykázat odloženou daň.

Přecenění na reálné hodnoty při akvizicích

Identifikovatelná aktiva a závazky kupované společnosti se při akvizicích přeceňují na reálné hodnoty. Tyto hodnoty se zpravidla liší od účetních hodnot aktiv a závazků v individuální účetní závěrce. Naproti tomu daňová hodnota aktiv a závazků kupované společnosti zůstává nezměněna. Z toho vyplývá, že i v těchto případech vznikají další přechodné rozdíly, z nichž se vykazuje odložená daň. Například, když je ocenění budovy kupované společnosti zvýšeno na reálnou hodnotu k datu akvizice a její daňová zůstatková hodnota se přitom nezměnila, vzniká zdanitelný přechodný rozdíl. V jeho důsledku bude třeba v konsolidované účetní závěrce vykázat odložený daňový závazek, který odráží daňové efekty účetního zachycení této transakce v budoucích účetních obdobích. Přestože skupina bude účetně vykazovat vyšší odpisy budovy, a tudíž nižší zisky, daně se budou odvádět na základě nižších daňových odpisů neovlivněných akvizicí, a budou tedy vyšší, než by se dle zisku před zdaněním vykázaného skupinou očekávalo. Vzniklý odložený daňový závazek se vykáže proti goodwillu, a tím se jeho hodnota zvýší.

Majetek a závazky nevykázané v individuální účetní závěrce

Koupě společnosti může mít za následek i vykázaní nových závazků nebo majetku, které kupovaná společnost v individuální účetní závěrce nevykazuje. Příkladem mohou být některá nehmotná aktiva, jako jsou například obchodní známky nebo specifické know-how, interně vyvinuté kupovaným subjektem. V takovém případě je v konsolidované účetní závěrce třeba vykázat daňový efekt spojený s nově vykázaným majetkem. Pokud zkoumaná transakce byla realizována koupí akcií společnosti s její následnou konsolidací, nově vykázaný majetek bude mít nulovou daňovou hodnotu, protože jeho odpisy nebudou uplatnitelné pro daňové účely. Za dané situace tedy vzniká přechodný rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou majetku.

Třebaže jde o vykázaní aktiva s odlišnou účetní a daňovou hodnotou k datu akvizice, v tomto případě se neuplatní pravidlo stanovující výjimku pro pořízení aktiv mimo podnikovou kombinaci. Podobně jako v případě přecenění nemovitosti na reálnou hodnotu tedy skupina vykáže odložený daňový závazek, který v tomto případě bude odvozen od celé reálné hodnoty nově vykázaného majetku. V případě ocenění obchodní známky na 10 milionů Kč a při daňové sazbě 19 % bude výše odloženého daňového závazku 1,9 milionu Kč.

Odložená daňová pohledávka dříve nevykázaná kupovanou společností

V některých případech podnikových kombinací dochází k situaci, kdy kupovaná společnost prošla obdobím daňových ztrát, které si může uplatnit proti daňovým základům v budoucích letech. V takovém případě kupovaná společnost před akvizicí buď odloženou daňovou pohledávku vykázala, nebo nevykázala, podle toho, zda bylo pravděpodobné, že v budoucích letech vygeneruje daňové zisky. V případě, že kupovaná společnost odloženou daňovou pohledávku vykazovala, akvizicí se pravděpodobně mnoho nezmění, protože lze jen těžko předpokládat, že kupující skupina by plánovala akvizicí zhoršit ekonomickou výkonnost ovládnutého podniku. Nicméně při sestavení konsolidované účetní závěrky je v každém případě třeba posoudit, zda podmínky pro vykázaní odložené daňové pohledávky jsou splněny i po akvizici.

Podívejme se však nyní na situaci, kdy nově získaná dceřiná společnost před akvizicí odloženou daňovou pohledávku nevykazovala, protože vedení nepokládalo za pravděpodobné, že společnost v budoucích letech dosáhne zdanitelných zisků pro uplatnění ztrát z minulosti. Může se stát, že se zařazení do skupiny podniků a využití synergií pozitivně projeví na budoucích ekonomických výkonech kupované společnosti a uplatnění daňových ztrát z minulých let se akvizicí stane pravděpodobným. V takovém případě musí skupina vykázat odloženou daňovou pohledávku v příslušné výši, a tím se sníží hodnota goodwillu.

Jiná situace nastane, pokud má dříve nevykázané daňové ztráty kupující podnik a jejich využití v budoucnosti se stane pravděpodobným v důsledku akvizice jiné společnosti (například v důsledku získaných synergií). V takovém případě skupina také od data akvizice začne vykazovat odloženou daňovou pohledávku. Na rozdíl od předchozího případu bude ovšem odložená daňová pohledávka vykázána proti daňovému nákladu ve výsledovce, a tím bude ovlivněn (pozitivně) hospodářský výsledek konsolidované skupiny v běžném účetním období. Je to proto, že daňové ztráty, v jejichž důsledku dojde k datu akvizice k vykázaní odložené daňové pohledávky, nejsou ztrátami kupované společnosti, a tudíž nově vykázanou položku není možné považovat za její aktivum. Tím se daňové ztráty kupující společnosti dostanou mimo působnost pravidel akvizičního vykazování a nakládá

se s nimi jako s běžnými daňovými ztrátami a s nimi související odloženou daňovou pohledávkou, u níž se jakékoliv změny v ocenění účtují do výsledovky.

Goodwill

Pokud goodwill vzniklý z akvizice není daňově uplatnitelný (což je většina případů), vzniká přechodný rozdíl mezi účetní hodnotou goodwillu a jeho nulovou daňovou hodnotou. Z tohoto přechodného rozdílu se ovšem odložený daňový závazek nevykazuje. Tato výjimka je výslovně stanovena pravidly IAS 12 (Daně z příjmu). Naopak, jak již bylo zmíněno, hodnota goodwillu je sama ovlivněna vykázáním odložené daně z řady jiných akvizičních úprav.

V některých případech dochází k situacím, kdy goodwill, respektive jeho odpisy jsou uplatnitelné pro stanovení základu daně. To se může stát například při koupi podniku (tedy jednotlivých aktiv a závazků daného podniku bez nákupu akcií společnosti, k níž podnik náležel). K datu akvizice je účetní a daňová hodnota goodwillu stejná, a tudíž nevzniká přechodný rozdíl – k vzniklému goodwillu se nevykáže žádná odložená daň. Goodwill se v IFRS neodpisuje, ale uplatněním jeho daňových odpisů jeho daňová hodnota klesá. Pro zdanitelné přechodné rozdíly, které vzniknou následně po počátečním vykázání goodwillu, kdy jeho účetní hodnota převyšuje jeho daňovou hodnotu, výjimka z IAS 12 zmíněná v předchozím odstavci neplatí. Proto se odložený daňový závazek v těchto případech vykazuje. Ukažme si to na jednoduchém příkladu.

Společnost K koupila k 1. lednu 2011 od společnosti L podnik za 1,5 miliardy Kč. Čistá aktiva podniku L mají po přecenění na reálné hodnoty, avšak před vyčíslením odložené daně, hodnotu 1,07 miliardy Kč. Daňové hodnoty čistých aktiv koupeného podniku jsou 920 milionů Kč. Přechodné rozdíly k datu akvizice jsou 150 milionů Kč. Uvažujme pro zjednodušení daňovou sazbu 20 %. Po započtení odložené daně se reálná hodnota čistých aktiv podniku L sníží na 1,04 miliardy Kč. Společnost K tedy vykáže goodwill k datu akvizice v hodnotě 460 milionů Kč. Protože šlo o koupi podniku, jsou odpisy goodwillu vykázáno z této transakce daňově uznatelné. Na konci roku 2011 po uplatnění daňového odpisu 31 milionů Kč (1/15 za rok) se daňová hodnota goodwillu snížila na 429 milionů Kč. Nedošlo ke snížení hodnoty goodwillu podle standardu IAS 36, a jeho účetní hodnota tedy zůstala 460 milionů Kč. Odložený daňový závazek z titulu zdanitelného přechodného rozdílu byl k 31. prosinci 2010 6,2 milionu Kč (20 % z 31 milionů Kč). Do konce roku 2025 se odložený daňový závazek vztahující se k daňově uplatnitelnému goodwillu zvýší na hodnotu 92 milionů Kč (za předpokladu, že nedojde ke snížení účetní hodnoty goodwillu). Tento odložený daňový závazek bude v účetní závěrce společnosti K až do okamžiku prodeje podniku L nebo účetního odpisu goodwillu z důvodu snížení jeho hodnoty.

Eliminace vnitroskupinových transakcí

Vnitroskupinové transakce mívají daňové dopady na jednotlivé společnosti ve skupině. Účetně se ovšem jejich efekty při konsolidaci eliminují, a tak vznikají další přechodné rozdíly. Typickou konsolidační úpravou je například eliminace nerealizovaného zisku z vnitroskupinového prodeje zásob. V důsledku takovéto transakce vzniká přechodný rozdíl, který se zruší při prodeji zásob mimo skupinu. Protože jsou příklady těchto transakcí poměrně časté, ukažme si jejich dopad na konsolidovanou účetní závěrku opět na příkladu.

Dceřiná společnost prodala své mateřské společnosti za 70 milionů Kč zboží nakoupené za 60 milionů Kč. Toto zboží mateřská společnost do konce roku neprodala. Při přípravě účetní závěrky za skupinu bude provedena konsolidační úprava eliminující nerealizovaný zisk 10 milionů Kč. Prodej zboží dceřinou společností je ovšem zdanitelnou transakcí, která změnila daňovou hodnotu zboží. Vzniklý rozdíl mezi účetní hodnotou zboží v konsolidované účetní závěrce (60 milionů Kč) a jeho daňovou hodnotou (70 milionů Kč) je přechodným rozdílem, ze kterého se vykáže odložená daňová pohledávka 2 miliony Kč (20% daň z 10 milionů Kč). Ve výsledovce se tato změna odložené daně vykáže jako položka snižující daňový náklad. Vykázaná odložená daňová pohledávka se uplatní v okamžiku, kdy mateřská společnost prodá zboží třetí straně mimo skupinu.

Investice do dceřiných a přidružených společností a společných podniků

V konsolidované účetní závěrce jsou investice do dceřiných a přidružených společností a společných podniků promítnuty zahrnutím aktiv a závazků dceřiné společnosti nebo použitím ekvivalenční metody u investic do společných podniků či přidružených společností. Přechodné rozdíly vznikají u těchto investic i v důsledku jiné účetní hodnoty investice oproti její daňové hodnotě (která je většinou dána její pořizovací cenou). Tyto přechodné rozdíly se někdy nazývají „externí přechodné rozdíly“ a musí být identifikovány navíc k přechodným rozdílům vázícím se k jednotlivým aktivům a závazkům dceřiné nebo přidružené společnosti, eventuálně společného podniku (které se naopak nazývají „interní přechodné rozdíly“). Externí přechodné rozdíly mohou vzniknout z řady důvodů, nejčastěji například z titulu kumulovaných zisků, které nejsou průběžně vypláceny vlastníkům. Tyto kumulované zisky zvyšují účetní hodnotu investice nad úroveň její pořizovací ceny, což je nejčastěji její daňová hodnota.

Pokud je vám podezřelé to, že jste se s odloženou daní z „externích přechodných rozdílů“ v praxi dosud nesetkali, může to mít několik důvodů. Zprvde zde platí pravidlo, že skupina odloženou daň vzniklou z „externích přechodných rozdílů“ nemusí vykázat, pokud má pod kontrolou zrušení těchto přechodných rozdílů (například pomocí kontroly nad dividendovou politikou dceřiného podniku). Tato výjimka je poměrně dobře

uplatnitelná u dceřiných společností, případně společných podniků. U přidružených společností ji však zpravidla nelze využít, protože skupina většinou není schopna kontrolovat dividendovou politiku přidružené společnosti. V daňovém prostředí České republiky se potom uplatňuje ještě jeden důvod, proč odložená daň z „externích přechodných rozdílů“ zpravidla nefiguruje v konsolidovaných účetních závěrkách. Je to proto, že při dodržení určitých podmínek nejsou příjmy z prodeje investic do společností a z výplaty dividend zdaněny. Je ovšem třeba mít na paměti, že investice do společností v zahraničí podléhají jiným daňovým režimům, a v takovém případě je třeba mnohdy odloženou daň z „externích přechodných rozdílů“ vykázat. Posledním důvodem, kdy nedojde k vykázání odložené daně z „externích přechodných rozdílů“, je nesprávná aplikace pravidel vykazování odložené daně. Dokonce i účetní a auditoři často o existenci těchto přechodných rozdílů neví nebo je neobjeví, a tudíž o nich neúčtují. To ovšem není možné považovat za rozumné zdůvodnění podobného opomenutí v účetní závěrce.

Závěr

Účtování odložených daní není jednoduchou disciplínou. České účetní předpisy nám s tímto úkolem příliš nepomáhají, protože jejich stručnost v mnoha případech brání rozpracování podrobnějšího návodu, jak postupovat. Základní principy v českých předpisech jsou sice odvozeny od IFRS, nicméně děbel se skrývá v detailu, a u odložené daně to platí dvojnásob. V konsolidovaných účetních závěrkách se tudíž můžeme setkat s celou řadou situací, které české účetní předpisy vůbec neřeší, a máme tedy na vybranou, zda se snažit odvodit praktická řešení z několika málo základních principů nebo občas nahlédnout do „kuchařky IFRS“ a nechat se inspirovat řešením o něco rozpracovanějším (byť s jeho vyzněním

také nemusíme vždy být zcela spokojeni). Domnívám se, že pokud postup inspirovaný IFRS není v přímém rozporu se základními principy zakotvenými v české legislativě, je užitečné jej použít.

Je ovšem třeba zmínit, že české předpisy nepřevzaly z IFRS několik užitečných výjimek při vykazování odložené daně. Striktní naplnění litery českých předpisů potom vede k závěru, že odložená daň se musí vykazovat ze všech přechodných rozdílů bez výjimky, a to včetně goodwillu, přechodných rozdílů při pořízení aktiva, nebo z „externích přechodných rozdílů“ u investic do společností v konsolidované účetní závěrce. K těmto situacím naštěstí nedochází příliš často. V praxi je potom možné zaznamenat řešení, která jsou inspirována IFRS, ale jejich zdůvodnění na základě českých účetních předpisů může být problematické. Vodítkem při hledání a zdůvodňování některých otázek odložené daně v českých účetních předpisech mohou být interpretace Národní účetní rady týkající se vykazování odložené daně.

Pro srovnání ještě na závěr uvádím přehlednou tabulku se stručným komentářem, jak se popsaná řešení dle IFRS liší od požadavků českých účetních předpisů.

Milan Zelený

Ing. Milan Zelený je absolventem ČVUT v Praze. Pracuje ve společnosti PricewaterhouseCoopers jako ředitel v oddělení auditu, kde se kromě portfolia klientů věnuje poradenství v oblasti aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), a to nejen v rámci České republiky, ale i v ostatních zemích střední a východní Evropy. Je členem Komory certifikovaných účetních ve Velké Británii (FCCA) a Komory auditorů ČR, kde pracuje v podvýboru pro IFRS.

	IFRS	České účetní předpisy
Sjednocení účetních postupů používaných jednotlivými společnostmi skupiny	Odložená daň se vždy vykáže ze všech přechodných rozdílů.	Stejně řešení jako v IFRS.
Přecenění na reálné hodnoty při akvizicích	Odložená daň se vždy vykáže ze všech přechodných rozdílů.	Stejně řešení jako v IFRS.
Závazky a aktiva nevykázaná v individuální účetní závěrce, vzniklá a uvedená v konsolidaci jako důsledek podnikové kombinace	Některá nehmotná aktiva vykazovaná podle IFRS se při konsolidaci podle českých předpisů nevykazují (například vztahy se zákazníky). Jinak se odložená daň vždy vykáže ze všech přechodných rozdílů.	Stejně řešení jako v IFRS.
Odložená daňová pohledávka dříve nevykázaná kupovanou společností	Odložená daňová pohledávka se vykáže podle odhadu vedení skupiny.	Situace není výslovně řešena. V praxi se obvykle postupuje podobně jako v IFRS.
Goodwill	Odložená daň se z goodwillu ve většině případů v důsledku výjimky pro goodwill nevykazuje.	Situace není výslovně řešena. V praxi se buď postupuje podobně jako v IFRS, nebo se odložená daň z goodwillu (konsolidačního rozdílu) vykazuje. Častější řešení je dle IFRS.
Eliminace vnitroskupinových transakcí	Odložená daň se vždy vykáže ze všech přechodných rozdílů.	Stejně řešení jako v IFRS.
Investice do dceřiných a přidružených společností a společných podniků	Odložená daň se vykazuje jak z „interních přechodných rozdílů“, tak z „externích přechodných rozdílů“. Za určitých podmínek ovšem platí výjimka, díky níž je možné odloženou daň z „externích přechodných rozdílů“ nevykázat.	Situace není výslovně řešena. V praxi k „externím přechodným rozdílům“ dochází zřídka.

Odložená daň v prostředí investičních pobídek

Zákon č. 72/2000 Sb. umožnil českým podnikům využívat státní podporu ve formě tzv. investičních pobídek. Investičními pobídkami se rozumí:

- a) slevy na daních z příjmů podle zvláštního právního předpisu,
- b) převod technicky vybaveného území za zvýhodněnou cenu,
- c) hmotná podpora vytváření nových pracovních míst podle zvláštního právního předpisu,
- d) hmotná podpora rekvalifikace nebo školení zaměstnanců podle zvláštního právního předpisu,
- e) převod pozemků podle zvláštního právního předpisu, evidovaných v katastru nemovitostí jako zemědělské pozemky a převod ostatních druhů pozemků, a to za ceny zjištěné podle zvláštního právního předpisu účinného ke dni uzavření smlouvy o převodu.

K poskytnutí investiční pobídky je nutno splnit určité, zákonem stanovené, podmínky jako zavedení nové či rozšíření stávající výroby nebo pořízení dlouhodobého majetku v určité hodnotě.

Investiční pobídky byly a jsou využívány řadou našich účetních jednotek a přispěly k celkovému objemu investic realizovaných v ČR v minulých letech. Investiční pobídky, a to především slevy na daních zmíněné v bodu a), jsou však také zajímavým účetním oříškem pro mnoho účetních a auditorů, kteří se s nimi v praxi setkávají. Cílem tohoto článku je stručně analyzovat jeden ze souvisejících účetních aspektů - vazbu slev na dani na odloženou daň.

Proč by se měla sleva na dani dotýkat odložené daně? Důvody jsou zejména dva:

- 1) Na nárok na budoucí slevu na dani lze pohlížet jako na daňové aktivum a tudíž se nabízí otázka, zda by očekávané budoucí daňové slevy neměly být zahrnuty do výpočtu odložené daně.
- 2) Doba, po kterou jsou slevy na dani čerpány, je z pohledu daní velmi specifická, daň z příjmů se většinou buď vůbec neplatí, nebo je stanoven její horní limit. Proto je vhodné se z pohledu odložené daně zamyslet nad tím, zda budou během této doby uplatňovány dočasné zdanitelné či odčitelné rozdíly, které ve výpočtu odložené daně existovaly před obdobím uplatňování slev na dani, nebo které vznikají během tohoto období. To znamená, že je třeba zhodnotit, zda slevy na dani nemají přímý dopad na výpočet odložené daně a zda by tento výpočet neměl být jiný oproti standardní „nepobídkové“ situaci.

Než se budu věnovat možným odpovědím, dovolím si krátký exkurz do legislativy.

Ačkoliv potenciální dopad slev na dani v oblastech nastíněných v bodech 1 i 2 může být velmi významný, české účetní předpisy tuto oblast nijak specificky

neřeší. Bohužel, o moc lépe na tom nejsou ani Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Ty ve standardu IAS 12 (Daně ze zisku), odstavec 4, uvádějí, že tento standard neřeší metody účtování státních pobídek nebo investičních daňových úlev. Zatímco vykazováním státních pobídek se zabývá standard IAS 20, vykazování investičních daňových úlev není řešeno standardem žádným (IAS 20 v odstavci 2 rovněž uvádí, že neřeší vykazování investičních daňových úlev). IAS 12 sice dále v odstavci 4 uvádí, že se tento standard věnuje účtování přechodných rozdílů, které mohou vyvstat z takových pobídek nebo investičních daňových úlev, ale při vši účtě je i pro účetního profesionála interpretace obecných konceptů IAS 12 pro nakládání s přechodnými rozdíly v režimu investičních pobídek velmi obtížná.

Trochu světla do problematiky vnáší US GAAP. V rekodifikovaných účetních standardech, odstavce 740-10-25-45 a 740-10-25-46, US GAAP uvádí, že preferovanou variantou je daňovou úlevu zohlednit v zisku po dobu životnosti majetku (tzv. deferral), k němuž se úleva vztahuje, nicméně akceptovatelnou variantou je daňovou úlevu vykazovat jako snížení daně z příjmů v roce, v němž nastane (tzv. flow-through).

Z důvodu nejednoznačnosti legislativy je obtížné pro uvedené otázky najít jednoznačné řešení jak v českém prostředí, tak v IFRS. Pokud je mi navíc známo, ani velké auditorské firmy se ve svých vnitřních interpretacích IFRS zcela neshodují a v mezinárodním prostředí aktuálně probíhají diskuse ohledně interpretace investičních pobídek v IFRS. Proto se místo nastiňování jediného závěru zaměřím na možné varianty řešení situace a na stručné vysvětlení jejich koncepčního východiska.

Obecné účtování slev na dani

Na slevy na dani v režimu investičních pobídek lze variantně nahlížet následujícím způsobem:

- A) Jde o státní pobídku v duchu IAS 20, která je poskytnuta na dlouhodobé hmotné aktivum.
- B) Jedná se o budoucí daňové aktivum, jehož účtování je primárně řízeno standardy v oblasti daní (především IAS 12).
- C) Jde ve své podstatě o úplné či částečné daňové prázdny.

Interpretace, zda se jedná o variantu A, B nebo C, by měla být učiněna dle povahy slev na dani a síle jejich vazby na majetek či daňovou základnu a v ideálním případě by měla být konzistentní alespoň v rámci jedné země a jednoho režimu investičních pobídek.

V případě A bude v IFRS o slevě na dani zřejmě účtováno analogicky s IAS 20, tj. v momentu, kdy a) základní podmínky slevy (tj. například investice do dlouhodobého aktiva) byly splněny, b) je pravděpodobné, že i ostatní podmínky slevy budou splněny a c) sleva



bude realizována. Zároveň by měla být účetní jednotka schopna učinit spolehlivý odhad celkové výše budoucí slevy. Tato sleva pak bude účtována oproti dlouhodobému hmotnému majetku anebo oproti časovému rozlišení a alokována do výnosů po dobu použitelnosti dlouhodobého majetku, ke kterému se váže.

V případě B lze na investiční pobídku v IFRS nahlížet jako na potenciální daňové aktivum, na něž je možné aplikovat analogický přístup jako dle IAS 12 a o kterém je možné účtovat ve formě odloženého daňového aktiva oproti výsledovce. Zároveň je ale nutné splnit podmínky podobné těm uvedeným v bodech a), b) a c) v předchozím odstavci. V případě nejistoty ohledně plnění podmínky či budoucích zisků je naopak vhodné o tomto potenciálním odloženém daňovém aktivu neúčtovat či účtovat pouze o jeho pravděpodobné části.

V případě C bude investiční pobídka účtována v roce, ke kterému je uplatňována. Jedná se o flow-through přístup, tzn. nebude se účtovat o žádných „teoretických“ aktivech předem, ale podobně jako v systému daňových prázdnin bude sleva účetní uplatňována v roce, k němuž se vztahuje, tak, že sníží daňový náklad ve výsledovce.

Ilustrativní zveřejnění účetních postupů obecného účtování slev na dani

Pro názornost se pokusím nastínit ilustrativní zveřejnění části obecného účetního postupu v příloze účetní závěrky k variantám B a C výše (variantu A záměrně vynechávám, neboť může mít více podob a je potřeba zveřejnění připravit každému jednotlivém případu).

Varianta B

Odložená daňová povinnost odráží daňový dopad přechodných rozdílů mezi zůstatkovými hodnotami aktiv a závazků z hlediska účetnictví a stanovení základu daně z příjmu s přihlédnutím k období realizace.

Společnost zohledňuje při výpočtu odložené daně také předpokládané realizované slevy na dani z příjmů právnických osob čerpané formou investičních pobídek, viz bod x této přílohy. Výše předpokládané daňové slevy zohledněné ve výpočtu odložené daně vychází z plánů budoucího hospodaření a daňových povinností. Při aplikaci kritéria opatrnosti společnost zohledňuje pouze slevu na dani, u které je pravděpodobné, že bude realizována v následujících x letech.

Varianta C

Odložená daňová povinnost odráží daňový dopad přechodných rozdílů mezi zůstatkovými hodnotami aktiv a závazků z hlediska účetnictví a stanovení základu daně z příjmu s přihlédnutím k období realizace.

Společnost nezohledňuje při výpočtu odložené daně potenciální slevy na dani z příjmů právnických osob čerpané formou investičních pobídek, viz bod x této přílohy. Společnost účtuje tyto slevy do výsledku hospodaření v období, za něž slevu na dani uplatňuje v daňovém přiznání k dani z příjmů.

Přístup v IFRS, US GAAP a českém účetnictví

Jak již bylo popsáno, US GAAP je v popisu účetních metod uplatňovaných na slevy na dani v režimu investičních pobídek (investment tax credits) nejsrozumitelnější. US GAAP preferuje variantu A a akceptuje variantu C.

IFRS jsou v této oblasti nejasné a jak IAS 12, tak IAS 20 problematiku neřeší. Přesto se, při absenci jakýchkoliv jiných návodů v IFRS, postupuje analogicky s oběma standardy, tj. v praxi se uplatňuje buď varianta A, nebo varianta B. Lze se setkat i s variantou C, ale spíše jako s praktickým důsledkem aplikace varianty B při předpokladu nejistoty plnění podmínek či dosažení budoucích zdanitelných zisků. V případě investičních pobídek podmíněných pořízením konkrétního specifikovaného dlouhodobého hmotného majetku může být případně řešení podle varianty C opřeno o výjimku při pořízení aktiva (tj. při předpokladu, že pobídka vlastně ovlivňuje hodnotu majetku v daňové rozvaze). I v takovém případě dojde ke shodnému způsobu účtování jako u daňových prázdnin.

České účetní předpisy tuto problematiku taktéž neřeší a lze se v praxi setkat zejména s variantami B i C. Varianta A podle mého názoru není příliš rozšířená a naráží v českém účetnictví jak na absenci legislativní úpravy, tak na schopnost účetních jednotek spolehlivě odhadnout celkovou výši budoucí slevy. Dle mého odhadu je varianta C v tuto chvíli v české praxi nejrozšířenější, ale nikoliv z důvodu příklonu účetních jednotek k US GAAP, ale z důvodu toho, že je to varianta, která je pro mnoho účetních jednotek nejsrozumitelnější a která je na první pohled prostá složitých odhadů.

Praktické problémy jednotlivých přístupů

Na závěr se dovolím učinit ještě několik poznámek ohledně praktického použití jednotlivých variant v českém prostředí.

Varianta A (snížení hodnoty majetku či účtování prostřednictvím výnosů příštích období) je podle mého názoru v prostředí českých investičních pobídek obtížně uplatnitelná. Ačkoliv vazba slevy na dani k investici do majetku je téměř neoddiskutovatelná, silná vazba využití slevy oproti budoucím daňovým ziskům, navíc časově ohraničená, činí ve velkém množství případů spolehlivý odhad celkové budoucí slevy velmi složitým. Připustit situaci, kdy se bude každý rok hodnota majetku měnit, není smysluplné, a proto je shoda v celonárodním

měřítka na vhodnost tohoto postupu nereálná. V některých jiných zemích existují mechanismy, které mohou posilovat vazbu pobídky k majetku a oslabovat vazbu k dani z příjmů (např. využitelnost pobídky i proti jiným daním, možnost jiné realizace nevyužitých částí pobídek), v ČR je však vazba na daň z příjmů velmi podstatná.

Varianta B (odložená daňová pohledávka) je podle mého názoru v současnosti teoreticky správná varianta dle IFRS a i vhodná varianta pro české prostředí. Praktické problémy spojené s touto variantou obvykle spočívají v nutnosti reflexe nejistoty budoucích zisků: obvykle je rozumné v praxi ohraničit časový horizont, který je ještě spolehlivý pro účtování odloženého daňového aktiva (rozumná doba je podle mne mezi 0 – 5 lety), v případě velké nejistoty odložené daňové aktivum raději zatím neúčtovat. Tato varianta je také náročná na spolehlivý proces rozpočtování a plánování v účetní jednotce, jelikož spolehlivost a pravděpodobnost realizace plánů přímo ovlivňuje výši vykázaného odloženého daňového aktiva.

Varianta C (účtování v daném roce) je variantou nejjednodušší, co se týká obecného konceptu a srozumitelnosti, a domnívám se, že je z pohledu českého účetnictví také akceptovatelná. Na druhou stranu je ale nutné upozornit na to, že je to varianta, v níž se koncepčně střetává pohled na slevu na dani a pohled na přechodné rozdíly. Zatímco na slevu na dani se pohlíží přes flow-through metodu, odložená daň samotná je naopak koncipována rozvahově-závazkovým způsobem. Tyto dvě metody nejsou teoreticky úplně slučitelné. Lze to ilustrovat na následujícím příkladu:

Účetní jednotka obdrží slevu na dani do výše 100 mil. Kč v následujících 10 letech.

Výše daně v rozhodném roce je pro jednoduchost 0, slevu lze tudíž využít na celou daň z příjmů.

Účetní jednotka má v roce 0 odložený daňový závazek 20 mil. Kč, který se skládá z odloženého daňového závazku 30 mil. Kč z rozdílu zůstatkových hodnot dlouhodobého investičního majetku a z odložené daňové pohledávky 10 mil. Kč z rezerv a opravných položek.

Pokud účetní jednotka ve výše uvedeném případě použije variantu C a neúčtuje o budoucím daňovém aktivu, měla by se zároveň zamyslet nad stávající odloženou daní. Bude se aktivum ve výši 10 mil. Kč z rezerv a opravných položek v následujících letech vůbec realizovat, tj. nebudou budoucí zisky využity pouze na slevu na dani? Bude se realizovat závazek z titulu odpisů? Pokud například účetní jednotka očekává, že bude slevu na dani využívat následujících 8 let a během té doby ji zcela vyčerpá, a zároveň ví dle projekce odpisů, že po 8 letech bude účetní a daňová hodnota stávajícího majetku již srovnána, je správné účtovat o tomto závazku a neúčtovat o pohledávce ze slevy na dani? V českém prostředí účetní jednotky někdy

modelují vývoj přechodných rozdílů během doby využívání pobídek a korigují odloženou daň o ty přechodné rozdíly, které se během této doby nevyužijí. Pokud by se však použil striktní výklad IFRS, tak odložený závazek by se měl účtovat (se speciálními výjimkami) vždy! Není ale v tom případě vhodné pro některé přechodné rozdíly aplikovat sazbu daně po zohlednění slevy na dani (tj. v uvedeném případě nulovou) místo „nominální“ sazby, jelikož varianta C je postavena na flow-through metodě, tudíž určitě ekvivalentu daňových prázdňin?

Jak je vidět, ačkoliv je použití této metody jednoduché ve vztahu ke slevě na dani, není její použití vůbec jednoduché ve vztahu ke stávajícím přechodným rozdílům a obvykle vyžaduje také pečlivou analýzu a dobré zveřejnění účetních postupů v účetní závěrce.

Závěr

Problematika prolínání slev na dani v režimu investičních pobídek a odložené daně je velmi složitá a aplikace účetní metodiky se může lišit mezi jednotlivými účetními rámci, mezi různými zeměmi i mezi různými účetními jednotkami. Navíc se pohled na tuto problematiku bude i v IFRS určitě ještě vyvíjet.

To však neznamená, že by účetní jednotky neměly tomuto tématu věnovat pozornost. Naopak. Vzhledem k absenci přesné úpravy vykazování v legislativě je o to důležitější, aby každá účetní jednotka tuto oblast pečlivě analyzovala na svém konkrétním případě a vytvořila si účetní metodiku, která bude obhajitelná, kterou se bude řídit a kterou bude konsistentně aplikovat. A rovněž auditor by se měl této problematice věnovat a ujistit se, že metoda, kterou účetní jednotka aplikuje, je akceptovatelná a je dostatečně popsána v příloze účetní závěrky.

Petr Vácha



Ale na druhou stranu jsme se ocitli v daňovém ráji.

Kresba: Ivan Svoboda

Odložená daň podle IFRS a českých předpisů pro oblast nemovitostí



Odložená daň při přecenění majetku u akvizic podle IFRS

Účtování nákupů podniků upravuje standard IFRS 3 Podnikové kombinace. Základním požadavkem standardu je ocenění aktiv a pasiv reálnou hodnotou k datu akvizice, přičemž daňové hodnoty zůstávají stejné a vznikají tedy přechodné daňové rozdíly, které jsou základem pro odloženou daň dle IAS 12. Jedinou výjimkou je goodwill, u něhož odložená daň nevzniká, nicméně odložená daň ovlivňuje hodnotu goodwillu.

Vyčíslení odložené daně v konsolidované účetní závěrce si ukážeme na zjednodušeném příkladu akvizice.

Společnost X kupuje společnost Y, cena transakce je 20 000 tis. Kč. Daňová sazba pro Y je 19 %. Společnost Y má v rozvaze následující majetek v účetních zůstatkových cenách, které se rovnají daňovým zůstatkovým cenám, a nemá žádné závazky:

Pozemky	6 000 tis. Kč
Budovy	8 000 tis. Kč
Ostatní aktiva	500 tis. Kč
Účetní a daňová hodnota majetku je celkem	14 500 tis. Kč.

Na základě znaleckého posudku jsou reálné hodnoty majetku:

Pozemky	8 000 tis. Kč
Budovy	10 000 tis. Kč
Ostatní aktiva	500 tis. Kč
Reálná hodnota majetku je celkem	18 500 tis. Kč.

Základ pro odloženou daň je rozdíl mezi účetní (daňovou) a reálnou hodnotou, 18 500 tis. – 14 500 tis., tedy 4 000 tis. Kč, a odložený daňový závazek z titulu přecenění majetku je tedy ve výši 19 %, tj. 760 tis. Kč. Přecenění majetku i odložená daň jsou účtovány proti vlastnímu kapitálu.

Z transakce vznikl goodwill, který je ve výši rozdílu mezi zaplacenou cenou 20 000 tis. Kč a hodnotou přeceněných aktiv po odečtení závazků, v našem případě po odečtení pouze odložené daně. Goodwill je tedy počítán následovně:

Cena podílu ve společnosti Y	20 000 tis. Kč
Reálná hodnota aktiv	-18 500 tis. Kč
Odložený daňový závazek	760 tis. Kč
Goodwill	2 260 tis. Kč

Výsledkem je, že se hodnota goodwillu skládá z rozdílu mezi cenou akvizice a reálnou hodnotou aktiv ve výši 1 500 tis. Kč a také z odložené daně ve výši 760 tis. Kč. V některých zemích je možné dosáhnout nulového daňového efektu, např. pokud je prodej majetku od daně

osvobozen. V tomto případě by byl odložený daňový závazek nulový a goodwill by byl o 760 tis. Kč nižší.

Odložená daň při přecenění majetku na reálnou hodnotu podle IAS 40 a IAS 16

Standard IAS 40 Investice do nemovitostí je aplikovatelný pro nemovitosti a pozemky, které jsou drženy za účelem pronájmu, kapitálového zhodnocení nebo obojího. Umožňuje majetek vykazovat v reálné hodnotě, dopad přecenění se účtuje do výsledku daného období. Přecenění dává opět vzniknout odložené dani a v souladu s IAS 12 se odložená daň účtuje do výsledovky.

Standard IAS 16 řeší dlouhodobý majetek (s výjimkou investic do nemovitostí, které jsou předmětem IAS 40). IAS 16 také umožňuje ocenění majetku v reálné hodnotě s tím rozdílem, že zvýšení hodnoty je účtováno proti vlastnímu kapitálu (do výsledku je přecenění účtováno, pokud bylo předchozí snížení hodnoty vlivem přecenění účtováno proti výsledku). Odložená daň se k položkám účtovaným proti vlastnímu kapitálu účtuje také proti vlastnímu kapitálu, popř. do výsledku hospodaření, stejně tak jako přecenění.

Určení reálné hodnoty a vliv daňového efektu

Při výpočtu odložené daně může vzniknout další komplikace, a tou je skutečnost, zda reálné hodnoty aktiv a závazků stanovil znalec před daní, nebo ve výpočtu zohlednil daňový efekt. Reálná hodnota aktiv je často stanovena jako diskontovaná hodnota budoucích čistých peněžních příjmů z aktiva. Diskontní sazba může a nemusí obsahovat daňový efekt. Diskontní míru po zohlednění daně dostaneme výpočtem: diskontní sazba před daní / (1 – daňová sazba).

Znalecký posudek, který pracuje s daňovým efektem, stanoví reálnou hodnotu po dani. Příkladem může být následující propočtení:

Budoucí roční čisté peněžní příjmy z aktiva	100 tis. Kč
Diskontní sazba bez daňového efektu	5 %
Sazba daně	19 %
Diskontní sazba s daňovým efektem	$5\% / (1 - 19\%) = 6,17\%$

Reálnou hodnotu aktiva vypočítáme zjednodušeně jako perpetuitu.

- Reálná hodnota před daní, při použití diskontní sazby bez daňového efektu:
 $100\ 000 / 5\% = 2\ 000\ \text{tis. Kč}$
- Reálná hodnota po dani, při použití diskontní sazby s daňovým efektem:
 $100\ 000 / 6,17\% = 1\ 620\ \text{tis. Kč}$

Uvedené příklady se soustřeďují na dopady zdanění diskontní sazby a abstrahují od případných důsledků zdanění peněžních toků, které by ve skutečném případě bylo nutno vzít v úvahu a analyzovat.

Vrátíme se k příkladu akvizice a ukážeme si rozdíl mezi reálnou hodnotou aktiv se zohledněním daňového efektu a bez daňového efektu.

a) **Reálná hodnota 18 500 tis. Kč je počítána se zohledněním daňového efektu**

Přecenění majetku ve výši 4 000 tis. Kč, které je přechodným daňovým rozdílem, je již po dani (netto).

Přecenění, které tvoří přechodný zdanitelný rozdíl, je tedy 81 % hodnoty před daní, a je nutné přecenění o 19 % zvýšit.

$4\,000 \text{ tis.} / (1 - 19\%) = 4\,938 \text{ tis. Kč.}$

Odložený daňový závazek je 4 000 tis. – 4 938 tis. = 938 tis. Kč. Odložený daňový závazek je účtován na vrub přeceněného aktiva.

b) **Reálná hodnota 18 500 tis. Kč je počítána bez zohlednění daňového efektu**

Přecenění majetku ve výši 4 000 tis. Kč, které je přechodným daňovým rozdílem, je před daní (brutto).

Přechodný rozdíl je tedy 100 %. Odložený daňový závazek dopočítáme jako 19 % z 4 000 tis. Kč a je účtován proti vlastnímu kapitálu, neboť přecenění se také účtuje proti vlastnímu kapitálu.

Ve znaleckých posudcích ve většině případů není stanovena odložená daň. Je také problém rozlišit, zda výsledná reálná hodnota uvedená ve znaleckém posudku již zahrnuje vliv daně z příjmu, či nikoli. Vliv daně z příjmu je často zohledněn v diskontní sazbě a výsledná hodnota v posudku je hodnotou po dani, nastává tedy případ vysvětlený v bodě a). V praxi často používaná metoda diskontovaných peněžních toků bere většinou v úvahu peněžní toky po dobu devíti let a poslední, desátý rok je vydělen sazbou, která se nazývá exit yield. Sazba exit yield je stanovena podle realizovaných transakcí na trhu nemovitostí a je diskutabilní, zda je vliv daně z příjmů pro exit yield již zohledněn.

Odložená daň u akvizic podle českých předpisů

České předpisy problematiku akvizic a fúzí upravují v českém účetním standardu č. 003, kde je zmíněno, že přecenění aktiv při přeměnách společností a při vkladech majetku vede ke vzniku přechodných rozdílů, které vyústí v odloženou daň. Přitom účetní hodnota majetku je zvýšena na reálnou hodnotu, ale daňová základna zůstává v původní pořizovací ceně. Přecenění je v těchto případech účtováno proti vlastnímu kapitálu, a odložená daň se tedy účtuje také proti vlastnímu kapitálu. V případě nákupu podniku, kdy kupující přebírá aktiva a závazky, přechodné da-

ňové rozdíly z transakce nevznikají, protože přecenění majetku zvyšuje daňovou vstupní cenu.

Je nutné také odlišit akvizici podniku podle IFRS 3 a českých předpisů. IFRS 3 se nevztahuje na transakce ve skupině, např. pokud fúzí dvě společnosti, které mají stejnou mateřskou společnost. V tomto případě se však podle českého zákona o přeměnách jedná o fúzi, při které může dojít k přecenění a vzniku přechodných rozdílů, které mohou být základem pro odloženou daň.

Odložená daň u nákupu majetku ve srovnání s akvizicí podniku

Při nákupu aktiva (např. budovy) je majetek zaúčtován v pořizovací ceně, která je také daňovou vstupní cenou, a odložená daň z tohoto titulu nevzniká. Přechodné daňové rozdíly vznikají až následně díky rozdílným účetním a daňovým odpisům.

Otázkou je, zda nákup společnosti, která má v rozvaze jen budovu a pozemek, je nákupem podniku a uplatní se IFRS 3 (tzv. share deal), nebo nákupem aktiva a uplatní se IAS 16, popř. IAS 40. IFRS 3 definuje podnik jako souhrn aktivit a aktiv, které je možné řídit za účelem zisku, nižších nákladů nebo jiných výhod. Rozhodnutí, zda jde o nákup podniku (share deal) nebo nákup aktiva (asset deal) není vždy jednoznačné a vyžaduje detailní zvážení.

Petra Bajgerová

Ing. Petra Bajgerová, ACCA začala pracovat ve společnosti Deloitte v roce 2004 v oddělení auditu poté, co dokončila studia na Ekonomické fakultě VŠB TU v Ostravě, obor Finance. V roce 2007 dokončila studia ACCA a stala se autorizovaným účetním znalcem ve Velké Británii (člen The Association of Chartered Certificated Accountants). V současné době dokončuje studium u Komory auditorů České republiky. V auditu se specializuje zejména na oblast nemovitostí. Má rozsáhlé zkušenosti s developerskými, stavebními a hotelovými společnostmi.



Rychlý exkurz do problematiky odložené daně při různých metodách ocenění aktiv



Marek Jindra

Odložená daň zůstává v ekonomické rozvaze podniku tradiční Popelkou mezi ostatními aktivy a závazky. Pro účetní experty je občas pouze jakýmsi doplňkem souvisejícím spíše než s účetnictvím s daněmi nebo světem reálné hodnoty, který jim komplikuje život už tak dost v případě podkladových aktiv vyvolávajících odloženou daň. Z pohledu oceňovacích expertů jde často o fiktivní koncept, který s reálnou hodnotou, jež je jejich denním chlebem, příliš nesouvisí. Tento nezájem obou táborů pak vytváří reálný problém v nedostatečném chápání komplexních dopadů odložené daně do ocenění aktiv a podniků a v interpretaci účetních výkazů. Příkladem nedostatečného chápání odložené daně je případ, kdy se někteří praktici domnívají, že pozitivní goodwill vznikne díky úpravě o odloženou daň vznikající z předmětných aktiv a závazků a přiřknou důvod existence goodwillu právě této odložené dani, což je logická chyba.

Jedním z nejpalčivějších praktických příkladů je přeceňování hmotných či nehmotných aktiv (například pro účely alokace kupní ceny nebo testování snížení hodnoty aktiv), následné určení odložené daně a test konzistence ocenění (ověření zpětné ziskatelosti, Adequate Profitability Test – APT).

Principy vzniku odložené daně u dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv

Odložená daň může být – zjednodušeně řečeno – tvořena daňovou ztrátou předchozích let, rozdílem účetní a daňové hodnoty dlouhodobých aktiv a ostatními dočasnými vlivy divergence účetního a daňového pohledu.

Odložená daň vznikající z rozdílu účetní a daňové hodnoty dlouhodobých aktiv je do značné míry objektivně určena daňovou legislativou a na druhé straně i investiční a účetní politikou podniku. Rozdíl oproti jiným komponentům odložené daně však spočívá především v její setrvačnosti a perzistenci jejího působení v podniku. Setrvačnost neboli dopad na budoucí vývoj odložené daně po celou dobu účetní/daňové (podle toho, která je delší) životnosti dlouhodobého aktiva může být značná (např. budovy s 50letou a delší životností) a může, a zpravidla bude, zasahovat hluboko do perpetuitní fáze ocenění. Otázka perzistence, tj. toho, zda dojde někdy v perpetuitě k reversování odložené daně, závisí na správnosti a implikacích úvahy, že neustálá reinvestiční aktivita podniku udržuje hodnotu odložené daně na stabilní hodnotě nebo ji dokonce nominálně zvyšuje.

Přecenění dlouhodobých aktiv

V případě, kdy společnost začne z některého výše uvedeného důvodu používat přecenění na reálnou hodnotu,

kategorizace položek odložené daně a jejich hodnotové relevance získá druhou dimenzi, která bývá při diskuzi odložené daně pro položkové ocenění – velmi chybně – ignorována, a to je pohled optikou metod ocenění.

To bude ještě modifikováno daňovou jurisdikcí. Některé státy umožňují použít přecenění majetku i pro daňové účely, což obecně znamená, že přecenění nevede ke vzniku dodatečné odložené daně, či spíše naopak, pokud nějaká odložená daň ve vztahu k aktivu/závazku existovala, dojde k jejímu zrušení. To je však ta jednodušší varianta. Pro další analýzu předpokládám následující:

- přecenění nemá vliv na daňovou hodnotu dlouhodobého aktiva (majetku), ať již dojde k transakci s podnikem či se jedná o ocenění bez následného přechodu vlastnictví (vč. čistě akciových transakcí s podniky),
- v případě skutečné transakce s dlouhodobým aktivem se přeceněná hodnota stane zároveň daňovou hodnotou aktiva.

Metody přecenění dlouhodobých aktiv

Za těchto předpokladů budu stručně analyzovat tři metody položkového přecenění dlouhodobých aktiv. Zároveň nastíním vliv daňového efektu na samotné ocenění a dopad ocenění na odloženou daň.

Tržní metoda

V případě tržní metody je situace nejjednodušší. Aktivum po přecenění získá jednoznačnou, tržně ověřitelnou hodnotu. Protože daňová hodnota aktiva se nezmění, musí být předmětná položka penalizována za nepřítomnost daňového štítu. Tato úprava (snížení) by se teoreticky měla rovnat současné hodnotě těchto budoucích „chybějících“ daňových úspor.

Pro účetní účely je po přecenění následně vypočtena odložená daň, která je výsledkem srovnání přecenění a daňové hodnoty aktiva při aplikaci relevantní daňové sazby. Faktické hodnotové vyjádření aktiva v rozvaze je tržní hodnota majetku evidovaná v aktivech minus hodnota odložené daně (která je při zvýšení hodnoty majetku evidována jako odložený daňový závazek), ovšem nediskontovaná.

Výnosová metoda

Při aplikaci výnosové metody se situace stane mnohem komplexnější.

Z pohledu výnosového ocenění budou peněžní toky obvykle uvažovány po zdanění, ale bez zahrnutí implikovaného kapitalizovaného daňového štítu, o který je tak potřeba úvodní výsledek navýšit (tzv. gross-up). Toto by v zásadě byla reálná hodnota dlouhodobého aktiva v případě, že by přecenění bylo daňově účinné. Protože přeceněné aktivum takovým daňovým štítem disponovat nebude a vzhledem k požadavkům IAS 12 je zároveň nutné považovat vzniklý rozdíl mezi

přeceněnou účetní hodnotou a daňovou hodnotou aktiva za přechodný rozdíl a reflektovat jej ve formě odložené daně.

Problém však nastává, pokud se nenacházíme v prostředí IFRS, ale českého účetnictví a výnosová metoda není transponována do položkového ocenění, ale ústí do určité hybridní položky typu účtu 097, která v sobě může zahrnovat jak agregované položkové přecenění, tak samotný goodwill. Jak je známo, v IFRS se z daňově neodečitatelného goodwillu odložená daň nepočítá, ale jak tomu má být v případě účtů typu 097? Účetní praxe se s tímto téměř neřešitelným problémem vyrovnává různě, od postupu podobného výše zmiňovanému navýšení o daňový štít a následnému výpočtu odložené daně až po přístup netto, tj. předpokladu, že výnosová metoda je zpracována po zdanění, a tudíž se ignoruje jak gross-up, tak odložená daň. Je nutné říci, že pro oceňovací experty je tato situace velmi obtížná, protože jsou mnohdy dotazováni na to, zda je výnosová metoda zpracována po zdanění nebo před zdaněním (což není



úplně přesná a úplná otázka), na druhé straně je nutné chápat i situaci účetních expertů, kteří jsou v případě takovýchto hybridních účtů v takřka neřešitelné situaci ohledně správného výkladu odložené daně.

Je vhodné dále zmínit, že s výpočtem samotné výnosové metody a daňovými implikacemi souvisí i další praktické problémy, jako například situace, kdy aktivum generuje nenulové daňové odpisy a přitom pro jeho ocenění je použit plán, který končí před horizontem do-odepsání aktiva. Tyto otázky jsou však na samostatnou, velmi obsírnou, diskuzi.

Nákladová metoda

Nákladová metoda se zdá být bezproblémová, podobně jako tržní hodnota, ale pouze na první pohled. Nákladové přecenění vede k jednoznačné hodnotě, za kolik by společnost byla schopna aktivum pořídit, a odpovídající odložená daň, vyjádřená jako rozdíl mezi přeceněnou a daňovou hodnotou, tak de facto vyjadřuje hodnotový nedostatek aktiva, které již nadměrně – vzhledem ke své ekonomické životnosti – vyčerpalo svůj daňový štít.

Komplikace, obdobné výnosovému ocenění, nastanou v okamžiku aplikace testu návratnosti aktiv (APT), který je nutným posledním krokem nákladového ocenění pro přijetí závěru o hodnotě aktiva. Zjednodušeně řečeno se požaduje, aby aktivum bylo oceněno nižší hodnotou z nákladové metody a výnosového potenciálu přiřaditelného danému aktivu.

Podstatou APT testu, vyžadovaného například RICS¹ VIP 10, ASA² ME 203 či původním IVSC³ GN 8 (dnes připravovaným do TIPu) je porovnání výnosového potenciálu aktiv s nákladově přeceněnou hodnotou předmětných aktiv. Protože APT test, obdobně jako například test zpětně získatelné hodnoty podle IAS 36, lze většinou provést pouze na úrovni společnosti, CGU či souboru aktiv, není výnosová hodnota přímo porovnatelná s oceňovaným aktivem. Principiálně je tedy test aplikován tak, že od hodnoty DCF jsou odečtena všechna ostatní aktiva a závazky, které nejsou předmětem testu v jejich reálné hodnotě.

Klíčové pro konzistentní APT test bude srovnatelné nastavení/definice obou porovnávaných veličin, tedy na jedné straně hodnoty čistých aktiv a současné hodnoty budoucích peněžních toků na straně druhé. Toto je však v praxi často ignorováno a správná aplikace je spíše věcí náhody. Teoreticky se pak tímto problémem nikdo vůbec nezabývá.

V zásadě lze uvažovat dva scénáře:

1) Porovnání hodnoty nákladově přeceněných aktiv bez odložené daně s DCF

Toto je standardní přístup, jak většina praktiků aplikuje tento test. Implicitní předpoklad zde je, že testujeme obecnou reálnou hodnotu aktiva dostupnou pro tržního kupujícího. V takovém scénáři je ale potřeba jednak zohlednit finanční plán průměrného účastníka trhu a ne nutně společnosti, a jednak je potřeba finanční plán upravit tak, aby zohledňoval úroveň skutečných daňových odpisů (a s tím souvisejícího daňového štítu), což se většinou neděje.

2) Porovnání hodnoty nákladově přeceněných aktiv včetně odložené daně s DCF

V praxi zde však většinou dochází ke dvěma typům chybné aplikace. Buď – a to je často přístup oceňovacích znalců v oboru hmotných aktiv bez detailnější účetní znalosti – ignorují odloženou daň jako „čistě účetní koncept“ a porovnají reálnou hodnotu (určenou nákladově) s výnosovou hodnotou, která však neobsahuje přeceněné odpisy. Případně – a to je typicky koncept některých účetních expertů – porovnají reálnou hodnotu aktiva sníženou o účetní, tedy nediskontovanou odloženou daň s existujícím finančním plánem, kde však chybějící daňový štít je v peněžních tocích diskontován.

Chtěl bych zároveň ještě poznamenat, že i správná aplikace uvedeného nemusí řešit veškeré praktické problémy. Vzhledem k tomu, že většinou daňové odpisy předbíhají ekonomické a protože životnost aktiv je typicky delší než horizont explicitní části finančního plánu, a tudíž vstup do druhé či perpetuitní fáze nebude

¹ Royal Institute of Chartered Surveyors – www.rics.org

² America Society of Appraisers – www.appraisers.org

³ International Valuation Standards Council – www.ivsc.org

v okamžiku dlouhodobé rovnováhy z pohledu odložené daně, bude vznikat nutně hodnotové (pozitivní nebo negativní) reziduum. Toto reziduum není v řadě případů v oceňovacích modelech nijak reflektováno.

Marek Jindra

Ing. Marek Jindra, M.A., Ph.D., FCCA, CFA vystudoval Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze, obor účetnictví a finanční řízení a oceňování podniků. Absolvoval rovněž inženýrské studium na Staffordské a Antwerpské

univerzitě, obor Mezinárodní obchod a Evropská integrace. V roce 2010 získal doktorát v oboru oceňování aktiv. Je senior členem (FCCA) Association of Certified Chartered Accountants, certifikovaným finančním analytikem (CFA) a viceprezidentem lokální Czech CFA Society. Je senior manažerem v oddělení transakčního poradenství Ernst & Young v ČR. Má více než devítileté zkušenosti s oceňováním společností a aktiv. V letech 2006 – 2008 působil v londýnské pobočce Ernst & Young. Od roku 2008 je zodpovědný za služby oceňování hmotného majetku ve střední a jihovýchodní Evropě.

Praktické otázky auditu odložené daně



Václav Moll

Daňová legislativa a její interpretace nejsou jediným důvodem, proč by měl auditor věnovat daním zvýšenou pozornost. Daň z příjmů představuje zvýšené riziko i z následujících důvodů:

- jde o částku, která obvykle přesahuje hladinu významnosti,
- často je účtována až po skončení auditu, po ukončení prací ve společnosti,
- výpočet daně nemusí být rutinní záležitostí, což zvyšuje riziko chyby způsobené společností,
- výpočet by měl zohledňovat poslední stav účetních knih, včetně případného doúčtování zjištěných chyb a oprav provedených na poslední chvíli,
- výpočet daně je často prováděn externím daňovým poradcem, auditor však stále musí získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.

Výpočet odložené daně je obvykle součástí procesu závěrkových operací, přičemž je vhodné, aby tento proces, jeho rizika a kontroly byly předmětem zkoumání auditora během předauditu. Porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému a kontrolám týkajících se oblasti daní je stejně jako u ostatních procesů indikací rizika i základem pro stanovení rozsahu testů věcné správnosti.

Odložená daň může být chybně vykázána principiálně ze dvou důvodů:

- chybná interpretace nebo aplikace daňových předpisů,
- chyba ve vlastním výpočtu daně nebo odložené daně.

Odhalení významné chyby ve výpočtu celkové daně z příjmů (tj. agregace splatné a odložené daně) je až překvapivě jednou z nejčastějších chyb, které může auditor i bez detailní znalosti daňových předpisů odhalit. Důležitým nástrojem pro to je efektivní daňová sazba.

Připomeňme si její definici:

$$\text{Efektivní daňová sazba} = (\text{daň z příjmu splatná} + \text{odložená}) \div \text{zisk před zdaněním}$$

Za předpokladu, že by všechny náklady a výnosy byly daňově uznatelné (tj. neexistovaly by trvalé rozdíly, jako např. náklady na reprezentaci, ani slevy na dani), byla by efektivní daňová sazba rovna zákonné sazbě, tj. 19%. Sesouhlasení efektivní daňové sazby a daně se zákonnou sazbou ukáže trvalé rozdíly a může odhalit případné významné chyby ve výpočtu:

Zisk před zdaněním	x	
Úprava o trvalé rozdíly:		
náklady na reprezentaci	x	
neuznatelná manka/škody	x	
odpisy daňově neúčinného goodwillu	x	
uznatelné náklady na výzkum a vývoj	(x)	
ostatní	x	
Mezisosčet	x	
× 19% = očekávaný daňový náklad	x	(1)

Daň z příjmů		
splatná	x	
odložená	x	
změna nezaúčtované odložené daně	x	
Mezisosčet	x	(2)

V ideálním případě by se očekávaný daňový náklad (1) měl rovnat skutečnému (2).

Na příkladu uvedeme, jak by vypadalo odsouhlasení efektivní daně v situaci, kdy jediným rozdílem mezi účetním ziskem a základem daně byly rozdílné účetní a daňové odpisy (daňové vyšší o 10):

Příklad 1

Zisk před zdaněním	100	
× 19% =	19	(1)
Splatná daň (100-10) × 19%	17	
Odložená daň (10 × 19%)	2	
Mezisosčet	19	(2) = (1)

Efektivní daňová sazba bude dle očekávání:
19/100 = 19%

V situaci, kdy by společnost chybně spočítala odloženou daň a při výpočtu např. nesprávně zahrnula do výpočtu odložené daně rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou majetku i pozemky v účetní hodnotě (řekněme 100), které neexistuje v daňovém registru majetku (mají tedy daňovou hodnotu nula), byla by tato chyba zřejmá z odsouhlasení efektivní daně:

Příklad 2

Zisk před zdaněním	100	
× 19 % =	19	(1)
Splatná daň (100-10) × 19 %	17	
Odložená daň (10 + chyba 100) × 19 %	21	
Mezisoučet	38	(2)

Efektivní daňová sazba: $(17 + 21)/100 = 38\%$ a rozdíl mezi (1) a (2) - naznačuje, že ve výpočtu je významná chyba, s dopadem na základ daně ve výši $(38-19) \div 19\% = 100$.

Sesouhlasení efektivní daně lze použít i v případě, kdy společnost neúčtuje o odložené daňové pohledávce, jelikož vezmeme v úvahu změnu této nezaúčtované daně. Příklad 1 by v situaci, kdy společnost neúčtuje o odložené pohledávce a ta se meziročně snížila o rozdíl účetních a daňových odpisů ve výši 10, by vypadal následovně:

Příklad 3

Zisk před zdaněním	100	
× 19 % =	19	(1)
Splatná daň (100-10) × 19 %	17	
Odložená daň - zaúčtovaná	0	
Snížení nezaúčtované odl. daň. pohledávky (10 × 19 %)	2	
Mezisoučet	19	(2) = (1)

Efektivní daňová sazba $17/100 = 17\%$ - vyjadřuje fakt, že společnost využila část odložené daňové pohledávky, o které neúčtuje.

Přechodné rozdíly

Zvláštní pozornost auditora si zaslouží posouzení, které z rozdílů mezi zůstatkovými hodnotami aktiv a pasiv z hlediska účetnictví a stanovení základu daně z příjmu mají vstupovat do výpočtu odložené daně, a jsou tedy rozdíly přechodnými. Typickými přechodnými rozdíly jsou: účetní opravné položky, účetní rezervy, rozdíl mezi účetními a daňovými zůstatkovými hodnotami majetku, zvláštní pozornost je nutné věnovat neuplatněné daňové ztrátě minulých let a investičním pobídkám ve formě slevy na dani.

Účetní opravné položky

Účetní opravné položky obvykle vstupují do výpočtu odložené daně v plné výši, v některých situacích, však

lze namítat, že se nejedná o přechodné, nýbrž trvalé rozdíly:

- účetní opravná položka k pohledávkám v situaci, kdy je účetní jednotka nevymáhá soudní cestou (např. z důvodu neefektivity, sporné vymahatelnosti apod.) a jejich budoucí odpis nebude daňově účinný,
- opravná položka k pozemkům, vyjadřující jejich sníženou hodnotu – jsou daňově uznatelným nákladem jen do výše prodejní ceny, tzn. v případě prodeje je ztráta daňově neúčinná a tento fakt by měl být zohledněn při výpočtu odložené daně,
- opravná položka k zásobám vytvořená na zastaralé zásoby, jejichž likvidace proběhne daňově neúčinně.

Rezervy

Účetní rezervy se zdají být „bezpečným“ titulem, který vstupuje do výpočtu odložené daně. Avšak v situaci, kdy společnost vytvořila např. rezervu na poplatky či pokuty, které nebudou daňovým nákladem, by z ní odloženou daň neměla počítat, neboť vypořádání rezervy nemá žádný budoucí daňový efekt. Rovněž nesmí do výpočtu odložené daně vstupovat rezerva na daň nebo rezervy, které jsou daňově uplatnitelné v daném roce (např. rezerva na opravy).

Rozdíl mezi zůstatkovými hodnotami dlouhodobého majetku

I v případě rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou majetku lze nalézt situace, kdy jde svou podstatou o trvalý rozdíl, který by společnost a auditor měly pečlivě analyzovat:

- Technické zhodnocení najatého majetku u nájemce – délka nájemní smlouvy a s ní související účetní odpisy technického zhodnocení najatého majetku je typicky značně kratší (např. 5-10 let) než daňová doba odepisování (50 let). Otázkou zůstává tedy možnost realizace odložené daňové pohledávky v okamžiku skončení nájmu, neboť současné daňové předpisy ji omezují prodejní cenou.
- Přecenění majetku v důsledku přeměn – tato problematika by vyžadovala obsáhlejší pojednání, dle scénáře přeměny a způsobu ocenění může jít jak o trvalý tak přechodný rozdíl.

Investiční pobídky

Investiční pobídky ve formě slevy na dani představují potenciální odložené daňové aktivum (viz samostatný článek v tomto čísle časopisu Auditor), problematické je jeho vyčíslení, které závisí na jeho budoucí realizaci, tj. budoucím daňovém základu. Investiční pobídky mohou mít vliv i na ostatní přechodné rozdíly. Můžeme to ilustrovat na příkladu, kdy společnost prodá se ztrátou zásoby, na něž v minulém období tvořila účetní opravnou položku na úroveň prodejní ceny – prodej by neovlivnil účetní hospodářský výsledek (ztráta z prodeje je kompenzována rozpuštěním opravné položky) ani celkovou

daň (snížení splatné daně je kompenzováno odúčtováním odložené daňové pohledávky vytvořené v předchozím roce). V případě, že společnost čerpá pobídku a její daň je zafixovaná, potom by v této situaci nedošlo ke změně splatné daně, ale pouze k odúčtování odložené daňové pohledávky, což vyvolává oprávněnou otázku, jestli měla být tato odložená daňová pohledávka v minulých letech účtována.

Realizovatelnost odložené daňové pohledávky

V situaci, kdy výsledkem výpočtu odložené daně je pohledávka, nejedna společnost končí své úvahy závěrem, že o aktivu z důvodu opatrnosti nebude účtovat, bez důkladnější analýzy, která je vyžadována účetním standardem č. 3: „Ke konci rozvahového dne účetní jednotka prověřuje účetní hodnotu odložené daňové pohledávky a v případě, že je nepravděpodobné, že bude dosažen dostatečný základ daně, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky, účetní hodnota odložené daňové pohledávky se snižuje. Snižování se provádí v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný základ daně nebude dosažitelný. Účetní jednotka vykazuje předchozí nezachycenou odloženou daňovou

pohledávku v tom rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk bude schopen odloženou daňovou pohledávku pokrýt.“

Posouzení realizovatelnosti odložené daňové pohledávky může auditor provést jen v situaci, kdy společnost připraví dostatečně detailní plán hospodaření na budoucí roky, který snese kritické posouzení ze strany auditora.

Závěr

Cílem tohoto příspěvku bylo ukázat některé oblasti, se kterými se běžně setkáváme v auditorské praxi. Oblast auditu odložené daně je však natolik komplexní, že její správná aplikace společnostmi je obtížná a jistě bude v následujících letech na předních místech seznamu rizikových oblastí z pohledu auditora.

Václav Moll

Mgr. Václav Moll, ACCA je senior manažerem v oddělení auditu společnosti Ernst & Young a zaměřuje se převážně na výrobní sektor, sektor služeb, maloobchod a technologie. Do Ernst & Young nastoupil v roce 1998 a nyní pracuje jako vedoucí manažer pobočky v Brně.

Rozhovor s Petrem Váchou, partnerem v oddělení auditu a ekonomického poradenství společnosti Ernst & Young

Účetnictví a daně

Mám někdy pocit, že když se v souvislosti s účetnictvím mluví o daních, tak se jejich vzájemný vztah buď podceňuje, nebo přeceňuje. Není jednoduché přesně rozumět tomu, kdy, jak a proč má být jejich vzájemný vztah správně upraven tak, aby se navzájem nedeformovaly. Jaká je vaše obecná zkušenost se vztahem účetnictví a daní a názor na jeho správné řešení?

Domnívám se, že tyto pocity – přeceňování nebo podceňování – se obecně vyskytují v účetních systémech, ve kterých jsou daně příliš těsně navázány na účetnictví, podobně jako je to u nás. Je to samozřejmě z hlediska účetnictví nevhodný stav.

Teoreticky by se účetní neměl při analýze transakcí z hlediska jejich správného účetního zachycení ohlížet na to, jaké mají různé alternativy účetního zachycení daňové dopady, ale měl by primárně hodnotit, jaké účetní zachycení je věrné a pravdivé. Toho lze však dosáhnout pouze tak, že vztah mezi účetnictvím a daněmi bude neutrální, tj. daně budou jednou z položek účetních výkazů, ale zároveň nebudou daňově rozporována přímo účetní řešení transakcí, pokud jsou účetně správně zachyceny, a daně si naleznou mimoúčetní řešení svých problémů.



Ing. Petr Vácha vystudoval VŠE v Praze – obor Účetnictví a finanční řízení podniku a dále dokončil studia při Chartered Association of Certified Accountants (ACCA) a Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). Je statutárním auditorem a od roku 2002 pracuje ve společnosti Ernst & Young, od roku 2006

je jejím partnerem v oddělení auditu a ekonomického poradenství. Zaměřuje se na podniky v odvětvích výroby, obchodu a telekomunikací a dále se specializuje na veškerou problematiku související s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Zastává funkci vedoucího expertní skupiny pro problematiku Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v regionu střední Evropa – jím a je členem globální interpretační skupiny Ernst & Young pro standard IAS 12. Je členem výboru Komory auditorů ČR pro účetní výkaznictví a členem redakční rady časopisu Auditor.

V praxi je dobře vidět, v jak schizofrenní pozici se mnohdy český účetní nachází. Na jedné straně musí vyhovět premise o věrném a pravdivém obrazu a poskytnout uživatelům účetních výkazů relevantní informace, na druhé straně tento nebožák v řadě případů slyší od svých daňových poradců, že daně se řídí účetnictvím, a proto zvažuje daňové dopady účetního zachycení. Tento stav ale nemá dobré řešení a nelze se zavděčit všem. Měli bychom si jasně říci, zda chceme účetnictví věrné a pravdivé, nebo daňové, a ideálně samozřejmě tyto dvě polohy co nejvíce oddělit.



Objektivní vliv daní na účetní výkaznictví se často i těžko vysvětluje. Jak se Vám například daří vysvětlit podstatu, důvody a význam odložené daně ve výkazech společnosti například managementu nebo akcionářům?

To je velmi trefná otázka. Myslím, že chápání odložené daně se určitě v posledních deseti letech velmi zlepšilo. Stále je ale co vysvětlovat. Důvody mohou být objektivní i subjektivní. Je třeba říci, že odložená daň je velmi obtížné téma samo o sobě a množství odborníků na ni u nás není vysoké. To samé ale platí z mých zkušeností i ve světě. Proto se navenek může zdát, že rychlost zvyšování informovanosti a povědomí není vysoká. Na druhé straně občas nemusí být velká snaha o porozumění odložené dani ani ze strany účetních jednotek. Management je také mnohdy odměňován na bázi EBIT nebo EBITDA, a tudíž nemusí mít velkou motivaci odloženou daň příliš řešit. U akcionářů je situace různorodá, ale ti z nich, kteří jsou motivováni dividendami, mají obvykle snahu pochopit podstatu a dopady – přece jen odložená daň může mít významný efekt na distribuovatelný zisk účetní jednotky.

Jaké jsou Vaše obecné zkušenosti s úrovní vykazování odložené daně a mírou porozumění vykazovaných hodnot uživateli účetních závěrek u společností, se kterými jste se v průběhu své praxe setkal?

Zkušenosti jsou velmi různorodé, už jsem to částečně zmínil v předchozí odpovědi. Stále častěji se ale stává,

a je to ze strany uživatelů velmi pragmatický přístup, že se uživatelé a akcionáři soustředí na rozumné vysvětlení efektivní sazby daně spíše než na odloženou daň samotnou. Efektivní sazba daně a její vysvětlení dokáže poskytnout uživatelům stručný přehled trvalých daňových rozdílů a indikovat, zda výše souhrnné daně v účetní závěrce dává smysl.

Jak se díváte na častý problém absence zahrnutí daňových souvislostí, dopadů a rizik na ocenění jak jednotlivých aktiv, tak zejména společností či jejich částí při vkladech, podnikových kombinacích a obdobných vlastnických změnách?

Předně je nutné říci, že toto je z hlediska odložené daně velmi složitá oblast, a proto dokážu chápat, že se v řadě případů neřeší „správně“. Ono je ale mnohdy i velmi složité říci, co je „správně“, zejména v českém účetnictví.

Na jedné straně stojí přeceňování aktiv a závazků při podnikových kombinacích, prodeji podniku atd. Tady myslím už většina účetních, auditorů a uživatelů rozumí, že přecenění vede ke vzniku odložené daně. A doufám, že toto povědomí se bude nadále zlepšovat, jelikož jde v rozvahovém přístupu k odložené dani o jednu ze základních pouček.

Na druhé straně ale vnímám situaci, kdy z různých vlastnických změn v českém účetnictví (prodej podniku nebo jeho části, vklad) mohou vznikat účty typu 097, které jsou ve své podstatě mixem přecenění a goodwillu. Zde je nutné si uvědomit, že takoveto hybridní účty mezinárodní účetnictví nezná a nezná je ani teorie odložené daně. A zatímco v případě přecenění se odložená daň obvykle počítá, v případě goodwillu nikoliv. Můžeme se tedy hodiny přit o to, co je vlastně správně, ale v zásadě správně není nic, protože úplně správně bych měl účet 097 pro potřeby výpočtu odložené daně rozdělit na několik složek. A to nemluvím o tom, že bych měl nejdříve zkoumat vztah znaleckého posudku a daňových dopadů, než začnu uvažovat o výpočtu. Proto se, ačkoliv české předpisy na tuto oblast pamatují, v těchto případech snažím stranit předsudků, jelikož oprávněnost nezahrnutí nelze často vyhodnotit bez podrobné analýzy.

Myslíte si, že by se měla daňová rizika zahrnout do standardních postupů znalců při oceňování majetku a do oceňovacích standardů obecně?

Upřímně řečeno, byl by to ideální stav. Otázkou ale není pouze zahrnutí daňových rizik do oceňovacích standardů, nýbrž i následná aplikace v praxi.

Z mého pohledu vidím několik překážek dosažení cílového stavu. Za prvé, znalec není daňový expert a bude muset při zahrnutí daňových rizik spoléhat na správnost vstupu od třetí osoby.

Za druhé, řada daňových rizik může být a bude specifická pro danou společnost. Pro tržní ocenění pak nemusí být vhodné tato specifická rizika zahrnovat přímo do ocenění jednotlivých aktiv, ale může být lepší

je ocenit jako samostatný závazek. Pak to ale nebude práce pro znalce, ale spíše pro daňového experta.

Za třetí se domnívám, že odložená daň je zatím účetní, ale nikoliv oceňovací koncept. Některé její účetní předpoklady jako například to, že není diskontována nebo že se vykazuje pouze jako dlouhodobé aktivum, nejsou slučitelné s oceňovacím pohledem a působí v oceňovacích modelech problémy. Myslím, že tomu, aby s daňovými efekty a odloženou daní začala znalecká praxe seriózně pracovat, bude muset předcházet větší sladění účetních a znaleckých metod v této oblasti.

Jak se vám líbí IAS 12 a co jsou podle Vás jeho slabé stránky?

IAS 12 je podle mne velmi solidní standard, který velmi dobře popisuje základní otázky související s vykazováním daní a zejména odložených daní. Je to i standard, který byl inspirací pro mnoho národních legislativ.

Řekl bych však, že jej trochu předběhla doba a dnes už, zejména v prostředí IFRS, nepostačuje. Jeho revize je však velmi obtížná, což ukazuje i projekt, který na úrovni IASB již několik let probíhá. Hlavní slabé stránky IAS 12 bych z mého pohledu shrnul asi následovně:

- Standard vůbec neřeší nejisté daňové pozice (tj. účtování daňových rizik) a jejich oceňování, přičemž v dnešním světě je toto jedním z hlavních témat.
- Standard neřeší účtování investičních pobídek ve formě slevy na dani.
- Na řadu daňových aspektů souvisejících se složitými transakcemi s deriváty, vlastním kapitálem a jinými obdobnými instrumenty nedává IAS 12 dostatečnou odpověď.

Jak velký problém je podle Vás situace, kdy účetní jednotky, které v ČR „účtují a vykazují“ v souladu se zákonem o účetnictví podle IFRS musí vyčíslit základ daně v souladu se zákonem o daních z příjmů „bez vlivu“ IFRS?

Za prvé bych chtěl říci, že jsem rád, že bylo některým účetním jednotkám v ČR umožněno vykazovat podle

IFRS. Je to velmi vstřícný krok ze strany regulátora a řada klientů, kteří jsou veřejně obchodovaní nebo jsou součástí mezinárodních skupin, tento krok opravdu vítá.

Rozumím zároveň tomu, že v nedostatku času nebylo možné na tento krok odpovídajícím způsobem reagovat ze strany daňové legislativy, a proto účetní jednotky, které vykazují v souladu se zákonem o účetnictví podle IFRS, musí zároveň stále vést české účetnictví anebo alespoň být schopny sestavit převodový můstek, aby vyhověly výše uvedenému, což jim samozřejmě poněkud zdvojuje práci.

Zároveň si ale myslím, že by to neměl být konečný stav. Co vidím jako problematické, je právě ta formulace „bez vlivu“ IFRS. Je zcela legitimní po účetních jednotkách, které vykazují podle IFRS, požadovat, aby vedly detailní daňovou evidenci, klidně i nezávislou na IFRS. Je však a bude čím dál tím těžší v dnešním složitém světě chtít po účetních jednotkách, aby pro účely vyčíslení základu daně očistili své primární IFRS výkazy o vliv IFRS. Vždyť co to vlastně je vliv IFRS? V řadě případů některé složité transakce nejsou popsány v českém účetnictví – je v tom případě vhodné předpokládat shodnost, nebo je nutné hypoteticky vykládat, co by účetní jednotka dělala v českém účetnictví, i když v něm již neúčtuje? Myslím si, že je kvalitativně zcela odlišná situace, kdy účetní jednotka účtuje v českém účetnictví, které je základem pro daně, a pak dělá úpravy pro IFRS a kdy účetní jednotka účtuje a vyazuje v IFRS a pak pro účely daňové evidence hypoteticky předpokládá, co by dělala v českém účetnictví. Dále se domnívám, že budoucnost českého účetnictví je v zaměření na střední a menší podniky, jelikož ty velké a regulované budou nuceny pro potřeby svých uživatelů vykazovat dle IFRS. Vzhledem k tomu nemusí být české účetnictví schopno držet krok s IFRS, co se týká složitých transakcí, které dělají velké podniky, a ani by to neměl být jeho účel, pokud bude sloužit primárně středním a menším podnikům. Požadavek daní na „očistění o vliv IFRS“ pak může v praxi znamenat, že české účetnictví se bude více zaměřovat na to, aby interpretovalo transakce velkých firem pro potřeby daní, místo toho, aby se soustředilo na vylepšování a zjednodušování relevantního účetního rámce pro střední a malé firmy.

Považuji to do budoucna za problematický stav a myslím si, že by měla být tato situace řešena. Vzhledem k tomu, že očekávám, že rozdíl v potřebách uživatelů mezi menšími/středními a velkými/veřejnými společnostmi se budou z hlediska účetnictví ještě dále prohlubovat a bude docházet k diferenciaci jejich účetních rámců, myslím si, že nakonec nezbyde jiná cesta, než aby se daně v rámci této situace osamostatnily a přestaly spoléhat na zdánlivou jednotnost účetních informací pro účely výpočtu daní.

Rozhovor vedl Ladislav Mejzlík



Ještě štěstí, že nás dva hospodářská situace Evropy neohrožuje vysokou daňovou zátěží.
Kresba: Ivan Svoboda

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené ve stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Dovolujeme si upozornit, že Komora auditorů České republiky nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla v souvislosti s využíváním prezentovaného názoru. Při zpracování vyšla Komora pouze z informací, které jí byly poskytnuty.

Všechna stanoviska byla projednána v relevantních odborných výborech.

Dotazy i odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách Komory www.kacr.cz v Extranetu v části Na pomoc auditorům – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu nebo Dotazy a odpovědi k zákonu o auditorech.

Reakce auditora na předlužení společnosti v roce 2012

Popis situace

Na základě informace o možnosti konzultace uveřejněné v časopisu Auditor 7/2011 prosím o vyjádření k možné reakci ve zprávě auditora na předlužení v podmínkách roku 2012. Dosud jsem v případě poklesu vlastního kapitálu pod 1/2 základního kapitálu připojoval zvýraznění této skutečnosti do zprávy (asi mělo být přímo ve zprávě zdůrazněním reagováno i na platební neschopnost).

Od roku 2012 neplatí „protikrizová“ novela insolvenčního zákona a statutární orgán by měl bezodkladně reagovat na úpadek ve formě platební neschopnosti (§ 3/2) i ve formě předlužení s odpovědností za pozdní podání návrhu. Obávám se, že by společnost mohla úspěšně zažalovat auditora, že společnost v souvislosti s auditem bezodkladně neupozornil. Prosím o názor, zda stačí dopis, zvýraznění skutečnosti.

Stanovisko KA ČR

Povinností vedení účetní jednotky je zvážit, zda je účetní jednotka schopna nepřetržitého trvání. Povinností auditora je vyhodnotit, zda vedení společnosti při sestavení účetní závěrky správně použilo předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky a zda neexistuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.

Jedním z vodítek tohoto posuzování ze strany auditora mohou být i požadavky právních předpisů např. obchodního zákoníku, insolvenčního zákona (zákon č. 182/2006 Sb., zákon o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů), neboť s nimi je spojena i povinnost vedení účetní jednotky konat určitým způsobem.

Pokud auditor při své práci zjistí, že společnosti hrozí riziko předlužení podle insolvenčního zákona, což může zásadním způsobem zpochybnit její schopnost nepřetržitě trvat, je povinen v souladu s požadavky odstavce 16 standardu ISA 570 Předpoklad

nepřetržitého trvání účetní jednotky (dále jen ISA 570) získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl určit, zda existuje významná (materiální) nejistota. Tyto informace auditor získává prostřednictvím dalších auditorských postupů, zahrnujících i posouzení faktorů snižujících příslušnou nejistotu. Pokud vedení společnosti ještě nevyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, auditor vedení vyzve, aby toto vyhodnocení provedlo.

Na základě všech předložených důkazních informací je auditor povinen vyhodnotit, zda podle jeho názoru existuje významná (materiální) nejistota ohledně schopnosti společnosti nepřetržitě trvat.

V případě, že společnost není předlužena podle insolvenčního zákona a neexistují ani další faktory, které by indikovaly, že existuje významná (materiální) nejistota o schopnosti společnosti nepřetržitě trvat, pak zpráva auditora není modifikována.

V případě, že existuje významná (materiální) nejistota, pokud jde o události nebo okolnosti, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, auditor postupuje v souladu s požadavky odstavce 18 a 19 standardu ISA 570.

V případě, kdy společnost je předlužena podle insolvenčního zákona, budou pravděpodobně naplněny i další faktory indikující neschopnost společnosti nepřetržitě trvat a auditor postupuje při vyhotovení zprávy v souladu s odstavci 21 a 22 standardu ISA 570, stejně jako v případě, kdy vedení společnosti není ochotno provést či rozšířit vyhodnocení schopnosti společnosti nepřetržitě trvat.

V odstavci 23 standardu ISA 570 jsou stanoveny požadavky na komunikaci s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.

„Pokud se všechny osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky nepodílejí na jejím vedení, auditor je povinen tyto osoby informovat o zjištěných událostech a okolnostech, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky musí zahrnovat informace o tom:

- (a) zda tyto události nebo okolnosti představují významnou (materiální) nejistotu,
 (b) zda je použití předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky při sestavení a prezentaci její účetní závěrky správné a
 (c) zda jsou související údaje zveřejněné v účetní závěrce dostatečné.“

V § 21 odst. 3 a 5 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech (dále jen „zákon o auditorech“) je auditorovi stanovena povinnost neprodleně písemně informovat statutární i dozorčí orgán účetní jednotky v případě, že zjistí skutečnosti, které mohou ohrozit časově neomezené trvání účetní jednotky.

Domníváme se, že žádná další komunikace s účetní jednotkou není nutná, neboť v případě, že existuje významná (materiální) nejistota, bude tato skutečnost dostatečně popsána buď v účetní závěrce nebo ve zprávě auditora nebo v obojím. V případě, že předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky není správný nebo vedení není ochotno či schopno provést nebo rozšířit své vyhodnocení, zpráva auditora bude přiměřeně modifikována.

Vydání upravené zprávy auditora

Popis situace

Společnost sestavila účetní závěrku za rok 2010, závěrka byla podepsána jednatelem a předána k ověření. Závěrka byla auditorem ověřena, byla vydána zpráva a dopis vedení, tyto byly následně projednány se společníky. Valná hromada společnosti ale účetní závěrku neschválila, protože bylo rozhodnuto o zaúčtování pohledávky z titulu náhrady škody, a to ještě do účetního období roku 2010, účetní závěrka ani zpráva auditora nebyly zveřejněny v obchodním rejstříku.

Po doúčtování pohledávky byla vypracována nová účetní závěrka a byla jsem požádána o její ověření.

Za této situace si nejsem jistá, jak mám postupovat, jestli má být vypracována nová zpráva auditora tak, jakoby první zpráva nebyla vydána, nijak se v nové zprávě auditora na první neodvolávat. (V tomto případě, bych si vyžádala prohlášení vedení účetní jednotky o tom, že závěrka a zpráva auditora nebyla předána jiným třetím osobám.) Nebo by měla být vypracována nová zpráva auditora, která by obsahovala nový odstavec, který by se případně odvolával na bod přílohy k účetní závěrce popisující její změny. Tato možnost je připuštěna v odpovědi na dotaz č. 3 z roku 2008 v kapitole na pomoc auditorům. V mém případě by se ještě mohlo stát (předběžně se to jeví dost pravděpodobně), že by provedené změny účetní závěrky nemohly být ověřeny např. z důvodu omezení (nedostatek podkladů, případně i nesouhlasu) a vedlo by to k modifikaci výroku.

Stanovisko KA ČR

V souladu se standardem ISA 560 *Události po datu účetní závěrky* se jedná o událost, s níž je auditor seznámen po datu zveřejnění účetní závěrky. Za zveřejnění účetní závěrky je totiž možno považovat i skutečnost, že účetní závěrka byla předána třetím stranám – v tomto případě akcionářům na valné hromadě. V souladu s odstavcem 16 standardu ISA 560 *Události po datu účetní závěrky* je auditor povinen zahrnout do nové nebo upravené zprávy auditora odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, kde odkáže na příslušnou část přílohy k účetní závěrce, která podrobněji rozvádí důvody k úpravě dříve vydané účetní závěrky, a na dříve vydanou zprávu auditora.

Vámi navržené řešení, tedy doplnění odstavce obsahující významnou skutečnost, kde se odkáže na příslušnou část přílohy účetní závěrky, která podrobněji rozvádí důvody k úpravě dříve vydané účetní závěrky a na dříve vydanou zprávu auditora, je v souladu se standardy ISA. Upozorňujeme také na další požadavky standardu ISA 560 v situaci, kdy po datu zveřejnění účetní závěrky se auditor dozví o skutečnosti, která existovala k datu zprávy auditora a která by byla mohla vést k vydání modifikované zprávy. Tyto požadavky jsou obsaženy zejména v odstavcích 14 a 15 standardu ISA 560. Mimo jiné obsahují požadavek na to, aby auditor ověřil kroky vedení účetní jednotky k zajištění toho, aby kdokoli, kdo obdržel dříve zveřejněnou účetní závěrku se zprávou auditora k této účetní závěrce, byl o vzniklé situaci informován. V tomto ohledu doporučujeme právní konzultaci.

Provedení auditu auditorem, kterého neurčil nevyšší orgán společnosti

Popis situace

V realizaci schváleného projektu rozdělení společnosti AA a.s. odštěpením se vznikem nové společnosti BB a.s. došlo k pochybení. Konečná účetní závěrka a zahajovací rozvahy nebyly ověřeny statutárním auditorem, tj. auditorem předem určeným nejvyšším orgánem společnosti (viz zákon o auditorech č. 93/2009 Sb., § 17). Závěrka a zahajovací rozvahy, pokud vůbec byly ověřeny auditorem (ve sbírce listin OR ověření není založeno), pak se jednalo o auditora „smluvního“, který nemůže nahradit povinné auditorské ověření statutárního auditora.

Z toho vyplývá, že povinný audit u konečné závěrky a zahajovacích rozvah nebyl proveden. Pak ani projekt rozdělení nebyl řádně naplněn a jeho realizace nemůže být platná.

Právně tak trvá stav do 30. 9. 2011, kdy byla jedna společnost, a to AA a.s.

Všechny následné kroky, jako vznik nové společnosti a prodej původní AA a.s. jsou neplatné?

Při formulaci našeho stanoviska jsem vycházel pouze z informací, které jste nám poskytli. Tyto informace jsem žádným způsobem neověřovali.

Stanovisko KA ČR

V souladu s požadavkem § 17 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech (dále jen „zákon o auditorech“) musí být auditor účetní závěrky u účetní jednotky, která je právní osobou a má povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, určen jejím nejvyšším orgánem. Pokud statutární orgán této účetní jednotky uzavře smlouvu o povinném auditu s auditorem, kterého neurčil nejvyšší orgán (nebo za splnění určitých podmínek dozorčí orgán), jedná v rozporu s požadavky zákona o auditorech a takto uzavřená smlouva je, v souladu s názorem prezentovaným v materiálu „Zákon o auditorech v otázkách a odpovědích“, který byl vydán Komorou auditorů ČR v prosinci 2010, neplatná.

Pokud jde o dotaz, zda jsou vznik nové společnosti a prodej původní společnosti neplatné, doporučujeme konzultaci s právníkem, a to zejména s ohledem na ustanovení § 56 a následujících zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách, který byl v platnosti do 31. 12. 2011, nebo § 57 a následujících téhož zákona, který nabyl účinnosti 1. ledna 2012.

V § 56 zákona o přeměnách, který byl v platnosti do 31. 12. 2011, je stanoveno:

„Po zápisu přeměny do obchodního rejstříku

- nelze tento zápis zrušit,
- nelze se dovolávat určení neplatnosti projektu přeměny nebo vyslovení neplatnosti usnesení valné hromady nebo členské schůze; tím není dotčeno právo společníků nebo členů na dorovnání, a
- projekt přeměny nemůže být změněn ani zrušen.“

Ověřování daňových příznání auditorem

Popis situace

Auditor má ověřit daňové příznání k daní z příjmů právnických osob za rok 2010. Toto ověření je vyžadováno z důvodu požadavku EU pro udělení eurolicence pro provozování mezinárodní přepravy. Je správná aplikace ISA 805 či je nutno použít jiný standard?

Stanovisko KA ČR

Východiska pro vyjádření stanoviska:

- V souladu se zadáním (ověření) je uvedena zakázka dle odst. 7 *Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky* ověřovací zakázkou, jejímž předmětem je ověření finančních historických informací [viz ISA 200 odst. 13(g)].

- Daňové příznání je dokumentem, který obsahuje podklady pro stanovení nákladu na splatnou daň z příjmů. Náklad na daň z příjmů je položkou uvedenou ve výkazu zisku a ztráty.
- Tato položka výkazu zisku a ztráty se stanovuje dle požadavků zvláštních předpisů (zákonu o daních z příjmů), které jsou tzv. rámcem pro zvláštní účely [viz ISA 800 odst. 6(b)], neboť neslouží k poskytování informací běžným uživatelům účetní závěrky [viz ISA 700 odst. 7(b)], ale státu za účelem vyměření daně.

Domníváme se, že v uvedeném případě je vhodné postupovat v souladu se standardem *ISA 805 Zvláštní aspekty - audit jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu* a v souladu s tímto standardem formulovat i zprávu auditora. Při provádění auditu je nutno dodržet všechny požadavky relevantních standardů ISA 2XX – ISA 7XX a standardu *ISA 800 Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely* (viz standard ISA 805 odst. 1). Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů není rámcem věrného zobrazení, bude ve výroku auditora použito obratu „bylo sestaveno ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se zákonem xxx“ (viz ISA 700 odst. 36).

inzerce

ANAG®
www.anag.cz

MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ
Ing. Zuzana Ryšáková, Ph.D.
• smlouvy o zamezení dvojího zdanění
• určení rezidence
• způsoby vybírání daně
• příjmy zahraničních osob
• příjmy rezidentů
• smlouva se Slovenskem včetně komentáře
• převodní ceny
2012
4. aktualizované a rozšířené vydání
edice daně

brožovaná
488 stran
499 Kč

DAŇOVÁ EVIDENCE
Ing. Jana Pílková a kolektiv
komplexní řešení problematiky daňové evidence pro OSVČ
• daň z příjmové hodnoty
• daň silniční
• daň z nemovitosti
• sociální pojištění
• zálohovní pojistění
2012
3. aktualizované vydání
edice daně

brožovaná
360 stran
379 Kč

DANĚ Z PŘÍJMŮ s komentářem
PhDr. Vladimír Pátek, Mgr. Aleš Pátek
• zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s komentářem, včetně pro rok 2012, včetně novel od 1. 4. 2012 a 1. 1. 2013
• zákon č. 585/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základů daní z příjmů, s komentářem
• vyhlášky a nařízení vlády
• přílohy a přílohy k ÚŘ
• publikace
2012
1. aktualizované vydání
edice daně

vázaná
1080 stran
820 Kč

ZÁKON O ÚČETNICTVÍ
Hana Ševčíková
jednoduchý průvodce v každodenní praxi
• úplné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s komentářem
• úctový rozvrh
• přílohy, ústavy, návrh smlouvy
2012
3. vydání
edice účetnictví

brožovaná
200 stran
259 Kč

na pomoc auditorům

Jako analogii lze použít příklad č. 3 uvedený v ISA 805, příloze 2.

Uvedený příklad vychází ze situace, kdy předmětem ověření je (A) dokument obsahující podklady pro výpočet (B) rezerv (C) vykázaných v účetní závěrce, přičemž daný dokument je sestaven dle (D) závazných požadavků regulátora trhu. Analogii mezi tímto příkladem a případem popisovaným v dotazu spatřujeme v tom, že daňové přiznání je (A) dokumentem obsahujícím podklady pro výpočet (B) nákladu na splatnou daň, která je (C) vykázána v účetní závěrce, přičemž daňové přiznání je sestaveno dle (D) zvláštních požadavků stanovených zákonodárcem v zákonu o daních z příjmů. Analogické položky jsou označeny stejnými velkými písmeny.

Upozorňujeme, že ověření hospodářského výsledku bude vyžadovat ověření účetní závěrky.

V předchozím textu jsme předpokládali, že ověření daňového přiznání je vyžadováno s přiměřeným ujištěním. Pokud by se jednalo o zakázku, jejímž předmětem by bylo ověření pouze s omezeným ujištěním, rozsah prací auditora by bylo možné omezit na úroveň stanovenou mezinárodními standardy pro prověrky (ISRE). Předchozí text by se pak použil podpůrně, protože ISRE neobsahují podrobnější návod pro řešení tak specifické situace, která je předmětem dotazu.

oddělení metodiky KA ČR

Co najdete v e-příloze č. 4/2012

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v Extranetu na webových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Athiny Lérové, e-mail: lerova@kacr.cz.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz.

Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zaslána e-mailem.

Z koordinačního výboru pro daně

Mezinárodní pronájem pracovní síly a vznik stále provozovny v ČR

Jednou z otázek, kterou je nutné v souvislosti s ekonomickým pronájemem pracovní síly řešit, je otázka vzniku tzv. stále provozovny dle § 22 odst. 2 ZDP a Čl. V. příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Více k této problematice si můžete přečíst v e-příloze.

Právo

Revoluce v převodech majetku mezi spřízněnými osobami? Ano, či ne?

Odborná média zaplavily různé články, reakce a komentáře, zejména právníků, místy tak říkajíc až jásající nad „revolučním“ rozhodnutím velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ČR ze dne 8. února 2012. Přetisk článku v e-příloze se zabývá otázkou, zda jde opravdu o tak zásadní rozhodnutí Nejvyššího soudu, které poskytuje podnikatelské sféře důvod k oslavě.

Na původu záleží

Na to, jak důležité je prokazovat původ finančních prostředků vložených do podnikání, upozorňuje přetisk článku z Daňových zpráv Ernst & Young v souvislosti s rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Protože poplatník nebyl schopen dodat žádné podklady prokazující původ vkladů, správce daně následně doměřil daň z vkladů s argumentem, že se jednalo o příjmy, které podléhají zdanění.

Uznání závazku a jeho vliv na promlčení zástavního práva

Jedno z řady rozhodnutí vynesených Nejvyšším soudem ČR se týkalo problematiky zástavního práva a jeho promlčení. Více k tomu v přetisku článku z www.epravo.cz.

Zaznamenali jsme ISSS 2012 – Internet ve státní správě a samosprávě

Začátkem dubna se v Hradci Králové uskutečnila mezinárodní konference věnovaná elektronizaci veřejné správy. Klíčovými tématy byly základní registry a novela zákona o veřejných zakázkách. Podrobnosti o konferenci si přečtete v článku Marty Smetanové.

Auditor nemůže být jasnovidce

Článek Petra Kříže zveřejněný v deníku Hospodářské noviny je věnovaný klíčové roli auditorů při posuzování akciových portfolií, která spočívá ve zhodnocení způsobu, jak je klienti ocenili.

V e-příloze najdete také přetisk článku a záznam zajímavé rozhlasové diskuse na téma korupce a hospodářská kriminalita. -av-