

# Vazba mezi pravidly účetního výkaznictví a pravidly pro stanovení základu daně<sup>#</sup>

Danuše Nerudová\*

## Úvod

Ve světě se lze setkat s dvěma extrémními typy institucionálního vztahu mezi pravidly účetního výkaznictví a daňovými pravidly – s odděleností (nezávislostí systémů) a závislostí systémů. Za typické představitele zemí, kde existují pravidla účetního výkaznictví nezávisle na daňových pravidlech, lze považovat Spojené království či USA, zatímco typickým představitelem závislosti obou systémů je Francie či Německo. Na základě výše uvedeného rozdělení lze v účetní a daňové teorii nalézt dva základní názorové proudy – zastánce nezávislosti (oddělenosti) obou systémů a zastánce sjednocení systémů.

Od 1. ledna 2005 ukládá Nařízení Rady č. 1606/2002 povinnost pro společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry v Evropské unii sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS (International Financial Reporting Standards), což by mohlo být považováno za první krok na cestě k sjednocení pravidel pro konstrukci CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base).

Základním východiskem pro obhajobu oddělenosti (nezávislosti) systémů je skutečnost, že daňový systém a systém finančního výkaznictví mají zcela odlišné cíle. Cílem daňového systému je především výběr daně. Za další cíle daňového systému státu lze považovat zejména optimální alokaci zdrojů mezi veřejnou a soukromou spotřebu, redistribuci prostřednictvím prostoru pro daňové úspory, stabilizaci ekonomiky – daně působí jako tzv. vestavěné stabilizátory, které zmírňují výkyvy hospodářského cyklu<sup>1</sup>, snížení „škodlivé spotřeby“ vybraných produktů v případě selektivních spotřebních daní<sup>2</sup> a v neposlední řadě politické cíle – např. podpora určitých odvětví ekonomiky či typů společností využíváním firemních daní jako nástroje selektivní hospodářské politiky.

Cíle účetního výkaznictví jsou zcela odlišné od cílů daňové soustavy. Koncepční rámec IFRS uvádí, že cílem účetního výkaznictví je poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku, které jsou užitečné pro široký okruh

---

<sup>#</sup> Výsledky uvedené v příspěvku jsou součástí řešení výzkumného záměru PEF MZLU v Brně č. MSM 6215648904 s názvem *Česká ekonomika v procesech integrace a globalizace a vývoj agrárního sektoru a sektoru služeb v nových podmínkách evropského integrovaného trhu*, tématický směr *Makroekonomická a mikroekonomická výkonnost české ekonomiky a hospodářsko – politická opatření vlády ČR v podmínkách integrovaného trhu*.

<sup>\*</sup> Doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D. – vedoucí ústavu; Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno; <d.nerudova@seznam.cz>.

<sup>1</sup> Přímé daně důchodového typu působí v konjunktuře automaticky restriktivně (poplatníkům s růstem příjmu roste daňové zatížení tzn. zpomaluje růst disponibilního důchodu a tlumí poptávku), zatímco v období recese působí automaticky expanzivně (poplatníkům s poklesem příjmu klesá daňové zatížení, tzn. že zpomaluje pokles disponibilního důchodu a podporuje poptávku).

<sup>2</sup> Cíl selektivních daní je protichůdný obecnému cíli daňové soustavy – daňovému výnosu. V případě zboží, jež je podrobena dani ze spotřeby, se ovšem většinou jedná o velmi neelastickou poptávku, takže i přes uvalenou daň inkaso státního rozpočtu zůstává zachováno.

uživatelů, jež provádějí ekonomická rozhodnutí. Účelem pravidel účetního výkaznictví je tedy zjištění finanční výkonnosti ekonomické aktivity.

Z výše uvedených důvodů je nepravděpodobné, že by forma účetních pravidel sloužících různým cílům účetního výkaznictví, byla vhodná i pro zcela odlišné cíle daňového systému.

Nákladovou efektivnost lze považovat za základní východisko pro obhajobu sjednocení systémů. Toto by přineslo výraznou úsporu nákladů jak na straně daňové správy, tak na straně daňových poplatníků. V případě, kdy oba systémy užívají stejná pravidla, totiž není třeba, aby byly používány dva odlišné systémy zobrazení. Sjednocení systémů by přineslo výrazné snížení vyvolaných nákladů zdanění<sup>3</sup>, a to především u malých a středních společností, zejména v podobě nákladů v oblasti daňového poradenství a sestavování daňového přiznání. K výše uvedeným úsporám ovšem může dojít pouze za situace, kdy budou existovat identická daňová a účetní pravidla. Jakákoliv odchylka daňových pravidel např. v podobě úlev by znamenala snižování úspory vyvolaných nákladů zdanění.

Na straně daňové správy by sjednocení systémů mohlo znamenat úsporu nákladů spojených s výběrem daně (daňová kontrola by se omezila pouze na kontrolu obsahu daňového přiznání) a tvorbu daňové legislativy (např. ve formě pokynů a výkladových stanovisek).

Dalším velmi často opomíjeným argumentem jsou politické náklady (Suzuki, 2005). Oddělení systému účetního výkaznictví od systému daňového může indukovat politické náklady. V tomto případě může dojít k situaci, kdy společnost v rámci účetnictví vykáže zisk, který bude rozdělen mezi akcionáře ve formě dividend, zatímco z hlediska daňového bude vykázána ztráta. Výše uvedená skutečnost ve Spojených státech v 80. letech zvedla vlnu kritiky daňového systému, neboť podle výzkumů 123 z 250 zkoumaných společností v letech 1981-1983 neplatily daň z příjmů, ačkoli vykázaly účetní zisk 57,1 mld. USD (podrobněji viz McIntyre – Folen, 1984). V reakci na kritiku zavedla americká vláda nový daňový systém, který obsahoval minimální základ daně, což výrazně zvýšilo komplikovanost systému pro daňové poplatníky a ještě více oddělilo daňový systém od systému účetního výkaznictví.

Další výhodou, kterou by konvergence systémů mohla přinést, je omezení tendence k nadhodnocování zisků společnosti. V případě, že mezi odměnami managementu a vykázaným ziskem existuje pozitivní závislost, pak vyšší vykázaný zisk znamená vyšší odměnu pro management, ale zároveň také vyšší daňovou povinnost (ovšem pouze v situaci, kdy jsou systémy sjednoceny). Konvergence systémů daně z příjmů právnických osob a účetnictví tedy potlačuje snahy managementu uměle nadhodnocovat zisk.

## **Metodika měření vazby mezi daňovými pravidly a pravidly účetního výkaznictví**

Problematikou měření vazby mezi daňovými pravidly a pravidly účetního výkaznictví ve vybraných státech se zabývala celá řada odborníků – viz např. Doupník – Salter (1995, s. 189-207) nebo Blake – Fortes – Amat – Akerfeldt (2002, s. 90-118). Přehled o komplexní situaci v Evropě podává studie M. Hoogendoorna (1996), ve které je zpracována pozice 13 evropských zemí. V rámci studie bylo zjištěno, že v Evropě lze vysledovat dva typy vztahů

<sup>3</sup> Jako vyvolané náklady zdanění jsou v této souvislosti chápány náklady, jež ekonomickým subjektům vznikají v souvislosti s existencí odděleného systému účetního výkaznictví a daňového systému (tedy náklady na vedení účetnictví a identifikaci základu daně).

mezi systémy – závislost a nezávislost. Za nezávislost je označena situace, kdy společnosti užívají odlišná účetní pravidla a pravidla pro stanovení základu daně, která se ovšem mohou navzájem ovlivňovat. Naopak závislost je definována jako situace, kdy je vedení účetnictví společnosti založeno na daňových pravidlech.

**Tab. 1: Vztahy mezi systémy dle Hoogendoorna**

Vztah mezi systémy	Země
Nezávislost	Spojené království, Česká republika, Dánsko, Irsko, Nizozemí, Norsko, Polsko
Závislost	Belgie, Finsko, Francie, Německo, Itálie, Švédsko

Zdroj: Hoogendoorn (1996, s. 783-794).

Dále se lze setkat s klasifikací (viz Nobes – Parker, 1991), která rozlišuje mezi zeměmi, ve kterých zdanění nemá na rozhodování v účetním výkaznictví vliv (jedná se především o anglosaské země se zvykovým právem), a mezi zeměmi, ve kterých pravidla pro stanovení základu daně dominují účetním (zejména země kontinentální Evropy s kontinentálními právními systémy). Nobes a Parker (1991) tedy odvozují závislost a nezávislost systémů účetního výkaznictví a daňových pravidel od typu právních systémů. Níže uvedená tabulka 2 uvádí vztah mezi pravidly účetního výkaznictví a daňovými pravidly v Evropě dle Nobese a Parkera (1991).

**Tab. 2: Vztah mezi pravidly účetního výkaznictví a daňovými pravidly dle Nobese a Parkera**

Vztah mezi systémy	Země
Nezávislost	Irsko, Nizozemí, Spojené království
Závislost	Rakousko, Belgie, Kypr, Česká Republika, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Německo, Řecko, Maďarsko, Itálie, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Malta, Norsko, Polsko, Portugalsko, Slovenská republika, Slovinsko, Španělsko, Švédsko

Zdroj: Nobes – Parker (1991).

Z výše uvedené tabulky jasně vyplývá, že dominantním institucionálním vztahem v Evropě je závislost systémů. Výše uvedená situace není ovšem trvalá. Vztahy mezi oběma systémy se vyvíjí v závislosti na prováděných účetních či daňových reformách. Zavedení povinnosti sestavovat účetní výkazy dle pravidel IAS/IFRS pro společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry zcela jistě mělo dopad na míru závislosti mezi systémy účetního výkaznictví a daňovými pravidly v jednotlivých členských státech.

Čtvrtá směrnice č. 78/660/EEC, týkající se účetních výkazů některých typů společností, otázku závislosti či nezávislosti systémů účetního výkaznictví a daňových pravidel neřešila a ponechávala zcela na členských státech, který systém s ohledem na jejich fiskální a účetní historii zavedou. Nicméně tato směrnice již brala v úvahu skutečnost, že v Evropské unii existují dva rozdílné institucionální vztahy mezi výše uvedenými systémy, a proto například požaduje, aby společnosti zveřejnily v příloze k účetním výkazům informaci o vlivu daňového práva na účetní výkazy (týká se zemí, ve kterých existuje závislost mezi oběma systémy), nebo ukládá společnostem zveřejnit, jaký efekt má odložená daň na hospodářský výsledek (týká se zemí, kde mezi oběma systémy existuje nezávislost).

Historickými změnami ve vazbě mezi systémy účetního výkaznictví a daňovými pravidly v Evropě se zabýval (Hoogendoorn, 1996). Následující tabulka uvádí historické změny od roku 1900.

**Tab. 3: Historické změny ve vývoji vztahu mezi systémy finančního výkaznictví a daňovými pravidly**

<b>Přechod od závislosti k nezávislosti</b>	Česká republika (1993) Dánsko (1981) Norsko (1977, 1922)
<b>Přechod od nezávislosti k závislosti</b>	Česká republika (2003) Finsko (1945, 1968) Slovenská republika (1993) Slovinsko (1991)
<b>Ostatní vývoj</b>	Polsko (1921, 1995) Švédsko (1928, 1955, 1996)
<b>Vývoj nezměněn</b>	Rakousko, Belgie, Kypr, Estonsko, Francie, Německo, Řecko, Maďarsko, Irsko, Itálie, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Malta, Nizozemí, Portugalsko, Španělsko, Spojené království

Zdroj: Hoogendoorn (1996, příloha s. 783-794) a vlastní výzkum.

Metodologii pro měření závislosti či nezávislosti, ale také míry intenzity vztahu mezi daňovými pravidly a pravidly účetního výkaznictví vyvinuli (Lamb, Nobes a Parker, 1998). Tato metodologie umožňuje i mezinárodní srovnatelnost výsledků. Metoda rozděluje veškerá účetní pravidla do pěti následujících kategorií vazeb:

**Tab. 4: Kategorie účetních pravidel**

Kategorie	Vztah	Popis
<b>I</b>	Oddělení daňových pravidel od účetního výkaznictví	Zdanění nemá vliv na rozhodování v účetním výkaznictví.
<b>II</b>	Identita	Mezi daňovými pravidly a účetním výkaznictví neexistují zásadní odlišnosti.
<b>III</b>	Účetní pravidla podrobnější než daňová	Pravidla účetního výkaznictví se užívají jak pro finanční výkaznictví, tak pro daňové účely. Výše uvedené je způsobeno absencí dostatečně podrobných daňových pravidel.
<b>IV</b>	Daňová pravidla podrobnější než účetní	Daňová pravidla se užívají jak pro daňové účely, tak pro finanční výkaznictví. Výše uvedené je způsobeno absencí dostatečně podrobných pravidel účetního výkaznictví.
<b>V</b>	Daňová pravidla dominují	Daňová pravidla se užívají jak pro daňové účely, tak pro finanční výkaznictví namísto konfliktních pravidel finančního výkaznictví (tato jsou ignorována).

Zdroj: Lamb – Nobes – Roberts (1998, s. 173-188).

Výše uvedenou klasifikaci autoři použili ke zjišťování, zda existuje rozdíl ve vazbě mezi daňovým systémem a účetním výkaznictvím mezi anglosaskými zeměmi a zeměmi kontinentální Evropy. Analýza byla prováděna ve čtyřech státech – v USA a Spojeném království za anglosaské země a ve Francii a Německu za země kontinentální Evropy. Výsledkem bylo zjištění, že uvedené dvě skupiny zemí lze od sebe rozlišit, dle vlivu daňového systému na účetní výkaznictví na dvě skupiny. U první skupiny států (anglosaské země) byl zjištěn relativně nízký vliv daňového systému na účetnictví, u druhé skupiny zemí (země kontinentální Evropy) byl prokázán vliv relativně vysoký.

## Měření závislosti mezi účetními a daňovými pravidly v ČR

Z historického hlediska je účetní systém v České republice (díky přijetí kontinentálního modelu) založen na prioritě daňových pravidel. Důraz byl vždy kladen na hotovostní příjmy. Ačkoliv postupem času přejal daňový systém některé aktuální principy užívané v účetnictví, hotovostní toky je stále dovoleno používat poplatníkům (fyzickým osobám) s obratem<sup>4</sup> nižším jak 25 mil. Kč za rok. Účetní standardy byly v České republice harmonizovány v souladu se směrnicí č. 78/660/EEC, což ještě více prohloubilo nezávislost mezi daňovými a účetními pravidly. Východiskem pro výpočet daně z příjmů právnických osob je v České republice účetní hospodářský výsledek, jenž se transformuje na základ daně pomocí velkého počtu mimoúčetních operací<sup>5</sup>. Tato skutečnost způsobuje celou řadu situací, kdy je systém daně z příjmu právnických osob zcela oddělen od systému účetnictví. Následující tabulka uvádí výsledky měření vazby mezi účetnictvím a daní z příjmů právnických osob v České republice. Tabulka dále zahrnuje pro srovnání situaci v Německu a ve Spojeném království.

**Tab. 5: Daňové vazby ve vybraných tématech účetního výkaznictví**

Téma	Kategorie		
	Česká republika	Německo	Spojené království
1. Oceňování dlouhodobých aktiv	III	III	I
2. Odpisy (běžné)	I (IV u SME)	IV	I
3. Odpisy (nadměrné)	I	V	I
4. Snížení hodnoty	I	IV	I
5. Leasing	V	IV	III*
6. Dotace a podpory	III	IV	I
7. Náklady na výzkum a vývoj	IV	III*	I
8. Zásoby (oceňování pořizovací cenou nebo cenou tržní, pokud je nižší)	I	III*	III*
9. Zásoby (vyskladňování, např. LIFO)	III	IV	II
10. Zásoby (jiné oblasti)	III*	IV	III*
11. Dlouhodobé smlouvy	III	III	III
12. Úrokový náklad (kapitalizace)	III*	III	I

<sup>4</sup> Obratem se rozumí obrat ve smyslu §6 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>5</sup> Mimoúčetní operace účetní hospodářský výsledek snižují či zvyšují o položky definované v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Téma	Kategorie		
	Česká republika	Německo	Spojené království
<b>13. Zřizovací výdaje</b>	III	IV	II
<b>14. Nekonsolidovaný pořízený goodwill</b>	I	V	I
<b>15. Oceňování finančních aktiv</b>	III	IV	I
<b>16. Opravné položky na nedobytné pohledávky</b>	I**	IV	I
<b>17. Opravné položky, rezervy</b>	I**	III*	I
<b>18. Důchody</b>	-	IV	I
<b>19. Transakce v cizích měnách</b>	III	III	I
<b>20. Změny postupů a základní chyby</b>	I	III	I
<b>21. Pokuty, dary</b>	I	I	I

Vysvětlivky: \* = opačný efekt (pravidla pro stanovení základu daně ovlivňují účetní) je velmi pravděpodobný,

\*\* = zaúčtování je nutnou podmínkou daňové uznatelnosti.

Zdroj: vlastní výzkum, situace v Německu a ve Spojeném království převzata z Lamb – Nobes – Roberts (1998).

Oceňování dlouhodobých aktiv v České republice vychází z pořizovací ceny, která je uvedena v účetním výkaznictví a taktéž i v daňovém, proto lze zařadit tuto oblast do III. kategorie, kdy se pravidla účetního výkaznictví používají i pro daňové účely. V této souvislosti je nutno upozornit na znění § 25 odst. 2 zákona o účetnictví<sup>6</sup> (dále jen ZU), který ukládá účetní jednotce povinnost vzít při oceňování ke konci rozvahového dne v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku (tzn. snížit hodnotu majetku). V tomto případě je možné snížit hodnotu pouze z hlediska účetního výkaznictví, z hlediska daňového snížení hodnoty povoleno není, což znamená oddělení systému účetního výkaznictví a daňového systému, tedy I. kategorií<sup>7</sup>.

Pravidla pro odpisování majetku velmi podrobně upravuje zákon o daních z příjmů<sup>8</sup> (dále též ZDP) v § 30, §31, § 32 a 32a. Odpisování pro účely účetního výkaznictví je zakotveno v § 28 ZU a dále v Českém účetním standardu (dále též ČÚS) č. 13, ze kterých pouze vyplývá povinnost účetních jednotek sestavit odpisový plán, na jehož podkladě provádí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Pro posouzení vazeb mezi systémy je nutno tuto oblast posuzovat samostatně dle velikosti účetních jednotek. Malé podniky většinou sestavují účetní odpisové plány dle pravidel stanovených v ZDP (což je ovšem v rozporu se základní účetní zásadou věrného zobrazení skutečnosti) – tzn. kategorie IV. U velkých společností dochází k oddělení obou systémů – tzn. kategorie I. – společnosti pro účely účetního výkaznictví používají odlišných pravidel, než jaké stanovuje ZDP. Nadměrné odpisy (zvýšené odpisy v 1. roce o 20, 15 nebo 10 %) zakotvuje pouze ZDP, proto v této oblasti opět dochází k oddělení daňových pravidel od pravidel účetního výkaznictví – kategorie I.

Náklady spojené s finančním leasingem u nájemce jsou zachycovány v oblasti provozního výsledku hospodaření, problematika leasingu je plně podřízena daňovým pravidlům, neboť leasing není v účetním výkaznictví samostatně řešen (na rozdíl od IAS/IFRS, kde je výše

<sup>6</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>7</sup> Viz bod 4 v tabulce.

<sup>8</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

uvedené problematice věnován samostatný IAS 17) – tato oblast tedy spadá do kategorie V – pravidla obsažená v ZDP se užívají i pro účetní výkaznictví.

Dotace, poskytnutá na pořízení dlouhodobého majetku, na technické zhodnocení či na úhradu úroků zahrnovaných do pořizovací ceny dlouhodobého majetku, snižuje vstupní cenu takto pořizovaného dlouhodobého majetku (viz ČÚS 13). Dochází tedy ke snížení základny pro výpočet účetních i daňových odpisů. Dotace poskytnutá na úhradu provozních nákladů představuje pro příjemce výnos. Oproti zdanitelnému výnosu bude příjemce uplatňovat náklady kryté přijatou dotací. Tento druh dotace je nutno účtovat ve věcné a časové souvislosti s vyúčtováním nákladů vztahujících se k účelu, na který byla dotace poskytnuta (viz ČÚS 17). Oblast dotací tedy spadá do III. kategorie, neboť pravidla účetního výkaznictví se užívají jak pro účetní výkaznictví, tak pro daňové účely.

Náklady na výzkum a vývoj se v účetním výkaznictví zahrnují do aktiv za podmínky, že byly buď vytvořeny vlastní činností pro účely obchodování, anebo byly nabyty od jiných osob<sup>9</sup>. ZDP obsahuje v § 34 podrobná pravidla pro vykazování nákladů na výzkum a vývoj pro daňové účely. Výše uvedená oblast tedy spadá do kategorie IV. – daňová pravidla podrobnější než účetní.

V případě oceňování zásob obecně lze říci, že daňová praxe se řídí pravidly pro účetní výkaznictví. Podle ZU se zásoby nesmějí oceňovat metodou LIFO a tuto metodu neakceptuje ani ZDP – tzn., že pravidla účetního výkaznictví se užívají jak pro účetní výkaznictví, tak pro daňové účely – III. kategorie. Jedinou výjimku představuje v oblasti zásob snižování pořizovací ceny na nižší tržní cenu, kterou dovoluje ZU, ovšem není akceptováno ZDP. V této oblasti dochází k oddělení daňových pravidel od účetního výkaznictví – I. kategorie.

Daňová praxe se v oblasti výnosů z dlouhodobých smluv řídí pravidly účetního výkaznictví (viz ČÚS 19), problematika tedy spadá do kategorie III.

Rozhodnutí o aktivaci úroků z úvěru je dosud v kompetenci účetní jednotky<sup>10</sup>. Tato se může rozhodnout, zda bude úroky z úvěrů poskytnutých např. na pořízení dlouhodobého majetku, jež vzniknou do doby zařazení investice do užívání, účtovat do pořizovací ceny majetku, nebo přímo do finančních nákladů. Daňová praxe v tomto ohledu následuje pravidla účetního výkaznictví – III. kategorie. Nutno upozornit, že v této oblasti může být rozhodnutí účetní jednotky do jisté míry motivováno daňovými dopady (účtování úroků přímo do finančních nákladů má na rozdíl od jejich zahrnování do pořizovací ceny majetku okamžitý daňový efekt), proto může dojít v této oblasti k opačnému efektu – III\*. kategorie.

Pravidla účetního výkaznictví stanovují podmínky aktivace a odpisování zřizovacích výdajů<sup>11</sup>. Výše zmíněná pravidla přebírá i ZDP v § 32a odst. 4 – problematika opět spadá do III. kategorie, kdy se pravidla pro účetní výkaznictví užívají i pro daňové účely. V oblasti problematiky goodwillu došlo k oddělení pravidel účetního výkaznictví od daňových pravidel, neboť dle pravidel účetního výkaznictví je goodwill považován za nehmotný majetek a odpisuje se 60 měsíců (do nákladů či výnosů)<sup>12</sup>, zatímco ZDP goodwill dle § 32a

<sup>9</sup> Viz §6 odst. 3 písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>10</sup> Viz Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některé ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

<sup>11</sup> Viz § 6 odst. 1 a odst. 3 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některé ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>12</sup> Viz § 6 odst. 1 a odst. 3 písm. d) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některé ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

odst. 2 nepovažuje za nehmotný majetek. Dle výše uvedeného problematika goodwillu spadá do I. kategorie.

Finanční aktiva se k okamžiku pořízení oceňují pořizovací cenou<sup>13</sup>, z níž vychází i pravidla pro stanovení základu daně. ZDP hovoří v souvislosti s oceňováním finančních aktiv o tzv. nabývací ceně (viz § 24 odst. 7 ZDP), která je ve většině případů shodná s pořizovací cenou, oblast tedy spadá do III. kategorie. Lze se ovšem setkat i se situací, kdy rozdíl vznikne, a to v případě, kdy mateřská společnost vynakládá výdaje související s držbou podílu v dceřiné společnosti, které nejsou daňově uznatelným výdajem (viz § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP) – o tyto výdaje lze zvýšit nabývací cenu. Dalším případem, kdy může vzniknout rozdíl, je situace, kdy dochází ke vkladu hmotného majetku, přičemž se od sebe liší účetní a daňová zůstatková cena – v tomto případě je nabývací cenou daňová zůstatková cena.

Tvorba účetních opravných položek k nedobytným pohledávkám není závazně upravena žádným účetním předpisem a postup se ponechává plně v kompetenci účetní jednotky<sup>14</sup>. Tvorbu a čerpání zákonných (daňově uznatelných) opravných položek k pohledávkám upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V této oblasti tedy dochází k úplnému oddělení pravidel účetního výkaznictví od daňových pravidel – I. kategorie.

Tvorbu a použití opravných položek, kterými se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku, obecně upravuje ČÚS č. 005. Tvorba a čerpání rezerv je v účetním výkaznictví zakotvena v ČÚS č. 004, který definuje účetní rezervy na rezervu na rizika ztráty, rezervu na daň z příjmu, rezervu na důchody a podobné závazky a dále na rezervu na restrukturalizaci. Zákonné rezervy (daňové) jsou upraveny zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. I v této oblasti dochází k úplnému oddělení pravidel účetního výkaznictví od daňových pravidel – I. kategorie.

Nerealizované zisky a ztráty z peněžních položek v cizí měně ovlivňují výsledek hospodaření a pro účely účetního výkaznictví se považují za výnos (náklad)<sup>15</sup>. Výše uvedená pravidla jsou respektována daňovou praxí, tzn., že pravidla účetního výkaznictví se užívají jak pro finanční výkaznictví, tak pro daňové účely – III. kategorie.

Dle ČÚS č. 019 se v rámci účetního výkaznictví účtují opravy zásadních chyb a změny metod do běžného účetního období, zatímco dle ZDP je u oprav zásadních chyb důležitá věcná a časová souvislost. Dochází zde tedy k úplnému oddělení systému účetního výkaznictví od systému daňového – I. kategorie.

K podobné situaci dochází i v případě pokut, darů na dobročinné účely a nákladů na reprezentaci. Tyto položky lze účtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou znatelnost stanovuje ZDP pravidla. V případě darů jsou pravidla pro jejich odečet od základu daně právnických osob stanovena v §20 odst. 8, 9 a 10 ZDP. Jako náklady pro daňové účely nelze uznat (viz § 25 odst. 1 písm. f) ZDP) penále, úroky z prodlení a pokuty s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. zi). Taktéž náklady na reprezentaci nelze pro daňové účely uznat na základě § 25 odst. 1 písm. t). Daňový systém se v této oblasti odděluje od systému účetního výkaznictví, oblast tedy spadá do I. kategorie.

<sup>13</sup> Viz § 25 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

<sup>14</sup> Obecná úprava tvorby opravných položek nedobytným pohledávkám je zakotvena v ČÚS č. 005.

<sup>15</sup> Viz § 24 odst. 6 ZÚ a dále viz § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některé ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.



Komparace výsledků dosažených v České republice se situací v Německu a Spojeném království je uvedena v následující tabulce.

**Tab. 6: Komparace výsledků**

Kategorie	Česká republika	Německo	Spojené království
<b>I. kategorie</b>	9	1	15
<b>II. kategorie</b>	0	0	2
<b>III. kategorie</b>	9	8	4
<b>IV. kategorie</b>	1	10	0
<b>V. kategorie</b>	1	2	0
<b>nezařazeno (–)</b>	1	0	0
<b>Celkem oblastí</b>	21	21	21

Pozn.: Definice kategorie I. – IV. – viz tabulka č. 4.

Zdroj: vlastní výzkum, situace v Německu a ve Spojeném království převzata z Lamb – Nobes – Roberts (1998, s. 173-188).

## **Závěr**

V České republice je vztah mezi pravidly účetního výkaznictví a pravidly daňovými ovlivněn historickou koncepcí kontinentálního modelu účetnictví a v současnosti také implementací směrnice č. 78/660/EEC. Výše uvedené lze považovat jako hlavní důvody existence rozdílů mezi pravidly. Počet témat, jež spadají do I. kategorie (oddělení systému účetního výkaznictví od daňového systému) činí v ČR 9, ve Spojeném království 15 a v Německu 1. Oproti tomu počet témat, jež spadají do IV. kategorie (daňová pravidla se užívají jak pro daňové účely, tak pro účetní výkaznictví), činí v ČR 1, ve Spojeném království 0 a v Německu 10. Z výše uvedeného vyplývá, že ČR se ve vazbě mezi účetním výkaznictvím a daňovým systémem nachází zhruba uprostřed mezi anglosaským systémem, kde dominuje oddělenost obou systémů, a kontinentálním systémem, kde naopak existuje velmi úzká vazba mezi systémem finančního výkaznictví a daňovým systémem.

Nicméně vztah mezi pravidly účetního výkaznictví a daňovými pravidly nelze chápat jako zakonzervovaný stav, neboť vztah mezi nimi se neustále vyvíjí. V zemích jako je Německo jsou např. pravidla účetního výkaznictví používána i pro daňové účely, a tento trend se nadále rozšiřuje, i když na straně druhé lze nalézt argumenty pro oddělenost pravidel, jak bylo naznačeno již výše.

V minulosti se měřením vyvolaných nákladů zdanění zabývala celá řada autorů. Vzhledem k současné situaci a neustálému vývoji je třeba ve výzkumu této oblasti i nadále pokračovat. V rámci dalšího výzkumu je potřeba identifikovat nejproblémovější oblasti vztahu pravidel a tyto srovnat v jednotlivých státech a dle výsledků následně navrhnout opatření.

Jak uvádí Nobes (2004), tvůrci IAS/IFRS nevěnují daňovým souvislostem žádnou pozornost, to ovšem neznamená, že by systém finančního výkaznictví a systém daňový měli být odděleny.

## Literatura

- [1] Blake, J. – Fortes, H. – Amat, O. – Akerfeldt, K. (2002): *The Relationship between Tax Regulations and Financial Accounting: A Comparison of Germany, Sweden, Spain and the United Kingdom*. Journal of Applied Accounting Research, 2002, roč. 4, č. 1, s. 90-118.
- [2] Doupnik, T. – Salter, S: (1995): *External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development*. International Journal of Accounting, 1995, roč. 30, č. 3, s. 189-207.
- [3] Hoogendoorn, M. (1996): *Accounting and Taxation in Europe – A Comparative Overview*. European Accounting Review, 1996, roč. 5, č. 1, s. 783-794.
- [4] Lamb, M. – Nobes, C. – Roberts, A. (1998): *International Variations in the Connections between Tax and Financial Reporting*. Accounting and Business Research, 1998, roč. 28, č. 1, s. 173-188.
- [5] McIntyre, R. S. – Folen, R. (1984): *Corporate Income Taxes in the Reagan Years*. Washington, D. C., Citizens for Tax Justice, 1984.
- [6] Nobes, C. (2004): *A Conceptual Framework for the Taxable Income of Business, and How to Apply It under IFRS*. London, Certified Accountants Educational Trust, 2004.
- [7] Nobes, C. – Parker, R. (2008): *Comparative International Accounting*. Englewood Cliffs, Prentice Hall, 2008.
- [8] Suzuki, K. (2005): *Influence of Institutional Relationship between Financial Reporting and Taxation on Corporate Governance in Japan*. Kobe, Kobe University, 2005.

## **Vazba mezi pravidly účetního výkaznictví a pravidly pro stanovení základu daně**

*Danuše Nerudová*

### **ABSTRAKT**

Příspěvek se zabývá problematikou vazby mezi pravidly účetního výkaznictví a daňovými pravidly. Analyzovány jsou jednak argumenty pro konvergenci obou systémů, ale také argumenty pro zachování oddělenosti systémů. Prezentovány jsou i odlišné přístupy k měření vazby mezi pravidly účetního výkaznictví a daňovými pravidly. S využitím metodiky Lamb, Nobes a Roberts, jež umožňuje vzájemné srovnání mezi zeměmi, je v příspěvku změřena vazba mezi pravidly účetního výkaznictví a daňovými pravidly v České republice. Výsledky ukazují, že Česká republika se ve vazbě mezi účetním výkaznictvím a daňovým systémem nachází zhruba uprostřed mezi anglosaským systémem, kde dominuje oddělenost obou systémů, a kontinentálním systémem, kde naopak existuje velmi úzká vazba mezi systémem finančního výkaznictví a daňovým systémem.

**Klíčová slova:** Pravidla účetního výkaznictví; Pravidla pro stanovení základu daně; Měření vazby.

## **The Relation between Financial Reporting Rules and Rules for Tax Base Determination**

### **ABSTRACT**

The paper deals with the problem of relation between financial reporting rules and tax rules. There are analyzed the arguments for the convergence of the rules, but also the arguments for the disconnection of the rules. Different attitudes towards the measurement of the relation between financial reporting rules and tax rules are presented as well. The measurement of the relation between the rules in the Czech Republic is done by the method developed by Lamb, Nobes and Roberts, for it enables inter country comparison. The results have shown, that Czech Republic seems to be in the middle between the Anglo-Saxon system, under which the disconnection predominates and between the continental system which is characterized by the very close connection between the financial reporting rules and tax rules.

**Key words:** Financial reporting rules; Tax rules; Measurement of the relation.

**JEL classification:** H20, M41.