

Metodika konverze účetních dat pro daňové účely v oblasti dlouhodobého hmotného majetku[#]

Daniela Kynclová*

Úvod

Příspěvek se zabývá aktuální problematikou konverze účetních dat pro daňové účely v ekonomickém a právním prostředí ČR. Téma bylo zvoleno s ohledem na potřeby podnikové praxe a absenci poznatků ve zkoumané oblasti, kterou je zajištění relevantních dat pro daňové účely u podniků se sídlem v ČR vykazujících svá účetní data pro statutární účely dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Cílem příspěvku je prezentovat vlastní návrh metodiky konverze účetních dat pro daňové účely v oblasti dlouhodobého hmotného majetku.

Objektivní důvody pro konverzi účetních dat

Potřeba konverze účetních dat pro daňové účely vyplývá z odlišných cílů účetního výkaznictví a daňového systému. Cílem daňového systému je především efektivní výběr daní. Zatímco koncepční rámec IFRS definuje jako cíl účetního výkaznictví poskytování užitečných informací o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku, a to širokému okruhu uživatelů (IASCF, 2008).

Případný rozsah konverze účetních dat pro daňové účely pak podmiňuje těsnost vazby mezi daňovými a účetními pravidly. Čím je vazba mezi účetním a daňovým systémem volnější, tím je potřeba konverze dat pro daňové účely naléhavější a často i složitější.

Problematickou těsnosti vazby mezi daňovými pravidly a pravidly účetního výkaznictví se zabývala řada odborných studií. Jednou z nich je studie Hoogendoorna (1996), která obsahuje výsledky těsnosti vazby mezi daňovými pravidly a pravidly účetního výkaznictví ve 13 evropských zemích. Z výsledků studie vyplývá, že v Evropě lze vysledovat dva typy vztahů mezi daňovými pravidly a pravidly účetního výkaznictví – 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 účetnictví společnosti založeno zcela na daňových pravidlech.

Lamb, Nobes a Roberts (1998) vypracovali metodu měření závislosti nebo nezávislosti zdanění a účetního výkaznictví použitelnou v kterékoliv jurisdikci. Vazby týkající se všech účetních oblastí jsou rozděleny do pěti kategorií. I. kategorie představuje oddělení daňových pravidel od pravidel účetního výkaznictví, což znamená, že zdanění nemá na rozhodování v účetním výkaznictví vliv. Ve zbývajících čtyřech kategoriích existují různé stupně závislosti.

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů disertační práce *Metodika konverze účetních dat zjištěných dle metod a postupů Mezinárodních standardů účetního výkaznictví na účetní data, která jsou v souladu s českou právní úpravou účetnictví*, která byla vypracována v rámci doktorského studijního programu oboru Ekonomika a management na Katedře obchodu a financí Provozně ekonomické fakulty České zemědělské univerzity v Praze.

^{*} Ing. Daniela Kynclová – účetní metodik. Účetní závěrka a externí výkaznictví, ŠKODA AUTO, a. s., Tř. Václava Klementa 869, 293 60, Mladá Boleslav; <daniela.kynclova@skoda-auto.cz>.

Tab. 1: Stupně závislosti mezi daňovými pravidly a účetním výkaznictvím

I. kategorie	Oddělení daňových pravidel od účetního výkaznictví	Daňová pravidla neovlivňují účetní výkaznictví.
II. kategorie	Identita daňových pravidel a účetního výkaznictví	Pravidla pro daně a účetní výkaznictví jsou ve významných ohledech shodné.
III. kategorie	Vedoucí pozice účetního výkaznictví	Pravidla účetního výkaznictví se užívají i pro daňové účely. To umožňuje absence dostatečně konkrétních (nebo jednotlivých) daňových pravidel.
IV. kategorie	Vedoucí pozice daňových pravidel	Daňová pravidla se užívají i pro účely účetního výkaznictví. To umožňuje absence dostatečně konkrétních pravidel účetního výkaznictví.
V. kategorie	Dominantní pozice daňových pravidel	Daňová pravidla pro účely účetního výkaznictví namísto pravidel účetního výkaznictví.

Zdroj: Lamb – Nobes – Roberts (1998)

Měřením těsnosti vazby mezi daňovými pravidly a pravidly účetního výkaznictví v ekonomickém a právním prostředí ČR za použití výše uvedené metodiky se zabývá Nerudová (2009), která dále porovnává těsnost vazby pravidel ve vybraných jurisdikcích (ČR, Německu a Spojeném království). Z výsledků komparace Nerudové (2009) vyplývá, že ČR se ve vazbě mezi účetním výkaznictvím a daňovým systémem nachází zhruba uprostřed mezi anglosaským systémem (Spojené království), kde dominuje oddělenost obou systémů, a kontinentálním systémem (Německo), kde naopak existuje velmi úzká vazba mezi systémem finančního výkaznictví a daňovým systémem.

Výsledky studie Nerudové (2009) vycházejí ze situace, kdy společnosti vykazují svá účetní data pro statutární účely (zveřejnění svých konsolidovaných a individuálních účetních závěrek) dle české právní úpravy účetnictví. Je však potřeba zdůraznit, že počínaje datem 1. ledna 2005 je okruh vybraných společností v ČR¹ povinen pro účely statutárního výkaznictví aplikovat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Dle odhadu se řádově jedná o desítky významných společností, které jsou zdaňovány na území ČR.

Zavedení povinnosti pro vybrané účetní jednotky vykazovat účetní data dle IFRS mělo dopad i na míru závislosti mezi daňovým a účetním systémem v ekonomickém a právním prostředí ČR. Aplikace IFRS pro účely účetního výkaznictví způsobila rozvolnění vazby mezi účetním výsledkem hospodaření a daňovým základem. Společnosti vykazující svá účetní data dle IFRS musí provádět pro daňové účely oproti společnostem vykazujícím dle české právní úpravy účetnictví řadu dalších úprav účetního výsledku hospodaření při jeho transformaci na daňový základ. (Daňové předpisy ČR v § 23 odst. 2 a) zákona č. 586/1992 Sb. vyžadují, aby se při stanovení daňového základu vycházelo z výsledku hospodaření zjištěného dle pravidel české úpravy účetnictví tj. očištěného o veškeré vlivy pravidel IFRS.)

¹ Dle §19a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví musí účetní jednotka, která je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na trzích regulovaných v EU, vést účetnictví a zveřejnit účetní závěrku v souladu se zněním IFRS upraveným právem EU. S účinností od 1. ledna 2011 byl okruh kótovaných společností aplikujících IFRS rozšířen i o nekótované subjekty, které za splnění zákonem daných podmínek mohou rovněž používat pro statutární účely IFRS.

Aby společnosti vykazující svá účetní data dle IFRS měly k dispozici data pro daňové účely, jsou nuceny buď vést dvojí účetnictví, jež vede ke značným vícenákladům anebo provádět konverze účetních dat. To s sebou přináší značné nároky jak na účetní specialisty, tak na správné nastavení systémové podpory.

Pokud společnosti pouze konvertují data IFRS jsou dále povinny dle pokynu ministerstva financí (Pokyn D – 295) u transakcí, které mají rozdílné účetní zobrazení, doložit účetní doklad s příslušnými čísly účtů, na jejichž vrub, či v jejichž prospěch by byl účetní případ zaúčtován bez vlivu IFRS; pokud je rozdílná i peněžní částka, doplnit i tuto částku. Dále pokyn vyžaduje, aby společnosti prováděly i další činnosti např. zpracovaly přehled, který svým obsahovým vymezením, členěním a uspořádáním odpovídá výkazu zisku a ztráty, jenž je povinna sestavit účetní jednotka vykazující dle české právní úpravy účetnictví.

Vyhodnocení zjištěných poznatků k problematice konverze účetních dat IFRS pro daňové účely

Co se týče vyhodnocení zjištěných poznatků k problematice samotné konverze účetních dat, lze konstatovat, že odborná literatura se tématem konverze účetních dat vykázaných dle IFRS na účetní data vykázaná v souladu s metodami a postupy české právní úpravy účetnictví prakticky nezabývá. Tato konverze je prováděna v rámci individuálních projektů popř. probíhá na úrovni individuálně nastavených parametrů informačních systémů anebo manuálně v aplikaci Excel.

Mejzlík (2006a,b) se zabývá z obecného hlediska variantami technického provedení opačné konverze účetních dat (konverze účetních dat vykázaných dle české právní úpravy účetnictví na účetní data vykázaná dle IFRS). Dle Mejzlíka (2006a,b) lze data konvertovat v zásadě na třech úrovních: na úrovni jednotlivých transakcí; na úrovni zůstatků účtů a na úrovni účetních výkazů. Podle jeho názoru je z hlediska vypovídací funkce účetnictví ideální variantou konverze – konverze na úrovni jednotlivých transakcí, která je ale zároveň variantou nejdražší a nejnáročnější na lidský faktor. Variantu konverze na úrovni obrátových předvah lze považovat dle autora za přijatelný kompromis. Varianta konverze na úrovni účetních výkazů je přijatelná pouze u úzkého okruhu společností, které poskytují pouze služby a nemají dlouhodobý majetek a ostatní pro převod problematické účetní kategorie.

Závěrem lze konstatovat, že zkoumaná problematika není v odborné literatuře dostatečně popsána ani zmapována. Sice existují přehledy rozdílů mezi zkoumanými účetními systémy, ze kterých lze nepřímo odvodit co konvertovat, ale obecně platná metodika konverze účetních dat vykázaných dle metod a postupů Mezinárodních standardů účetního výkaznictví na účetní data vykázaná v souladu s českou právní úpravou účetnictví pro daňové účely chybí.

Metodologie

V rámci splnění cíle bylo potřeba vymezit objekty konverze – cílovou skupinu uživatelů výsledků, identifikovat předmět konverze a vybrat její vhodné technické provedení.

Objektem byly stanoveny společnosti podnikající v ekonomickém a právním prostředí ČR, které vykazují svá data pro statutární účely dle IFRS.

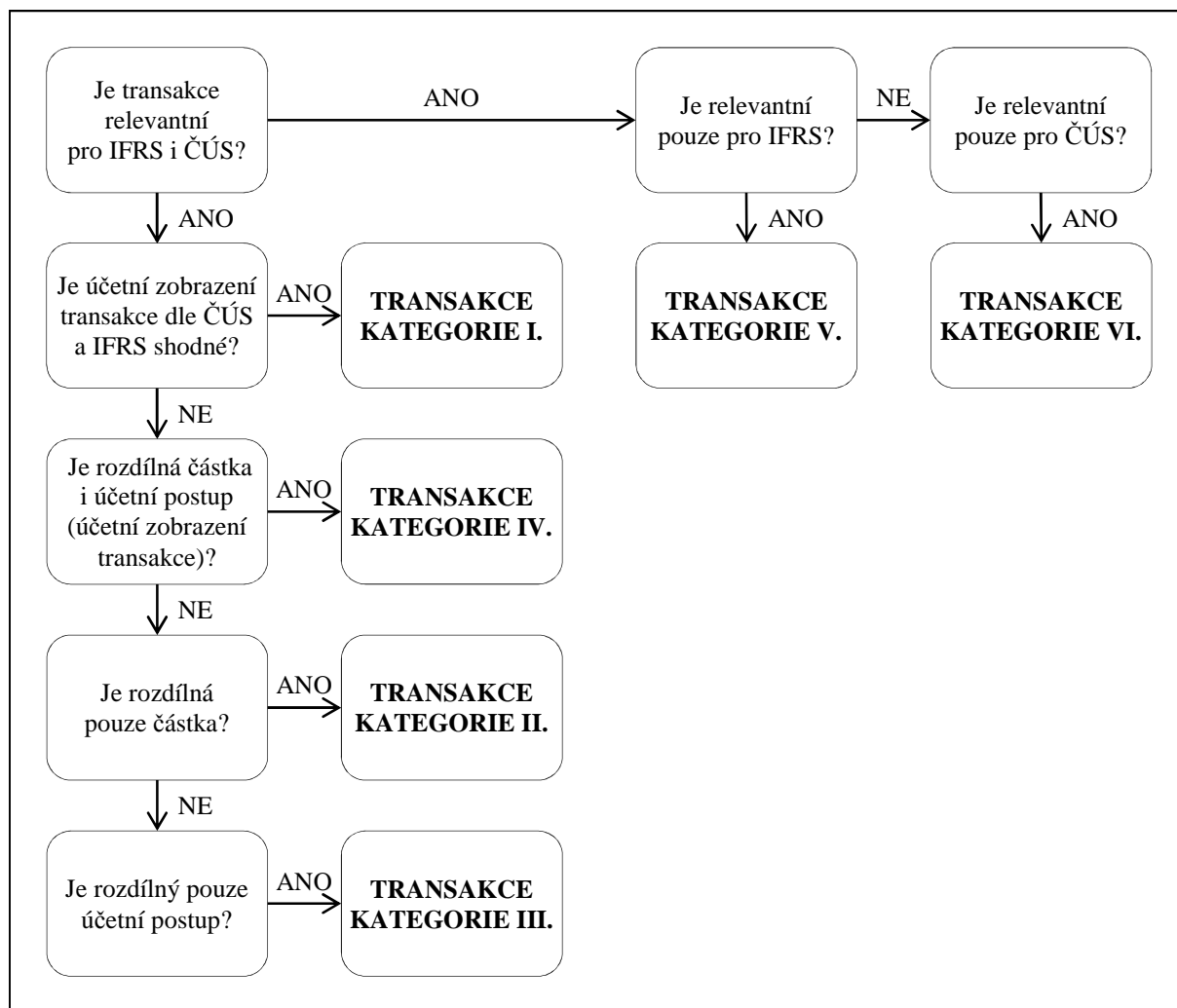
Jako předmět konverze byly stanoveny transakce s rozdílným účetním zobrazením v oblasti dlouhodobého hmotného majetku s dopadem na výsledek hospodaření. Metodou obsahové analýzy byla provedena vzájemná komparace účetních standardů (IFRS a

ČÚS²) s cílem identifikovat výše uvedené transakce ve všech relevantních oblastech (uznání položky v účetnictví, jejího ocenění a účetního zobrazení). Informace pro obsahovou analýzu byly čerpány jak ze základních pramenů – účetních standardů a legislativních norem, tak z odvozených pramenů – studií a odborných publikací.

Pro potřeby konverze byla dále navržena obecná klasifikace transakcí dle společných atributů.

Následovalo zatřídění identifikovaných transakcí s rozdílným účetním zobrazením v oblasti dlouhodobého hmotného majetku dle níže uvedeného algoritmu.

Obr. 1: Rozhodovací strom pro zatřídění transakce



Zdroj: vlastní zpracování.

Před vlastním návrhem metodiky konverze byl realizován výběr nejvhodnější varianty jejího technického provedení pomocí metody vícekritériálního hodnocení variant. Vhodnost jednotlivých variant provedení konverze byla posuzována s ohledem na míru splnění

² ČÚS (České účetní standardy) – pod pojmem české účetní standardy jsou v příspěvku zahrnuty základní předpisy pro úpravu účetnictví podnikatelů v ČR: (a) České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů; (b) Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů; (c) zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

zvolených hodnotících kritérií (užitečnost a spolehlivost konvertovaných dat, splnění všech zákonných požadavků, proveditelnost konverze a její časovou náročnost). Jednotlivým hodnotícím kritériím byly přiřazeny váhy (0 – 1), které odrážejí důležitost hodnotících kritérií u nadnárodní společnosti se značným rozsahem složitých transakcí s rozdílným účetním zobrazením.

Vlastní návrh konverze účetních dat je syntézou poznatků obsahových analýz a analýzy technického provedení konverze.

Výsledky

Návrh klasifikace transakcí pro potřeby konverze účetních dat

Při komparaci účetního zobrazení transakcí ve zkoumaných účetních systémech bylo dle společných atributů identifikováno celkem šest kategorií transakcí:

- **Transakce kategorie I.**, které jsou vykázány v obou účetních závěrkách ve shodném účetním období, ve shodné částce a zároveň ve shodné účetní kategorii.
- **Transakce kategorie II.**, které jsou vykázány v obou účetních závěrkách ve shodném účetním období, ve shodné částce, ale v rozdílné účetní kategorii.
- **Transakce kategorie III.**, které jsou vykázány v obou účetních závěrkách ve shodném účetním období, v rozdílné částce, ale ve shodné účetní kategorii.
- **Transakce kategorie IV.**, které jsou vykázány v obou účetních závěrkách ve shodném účetním období, v rozdílné částce a zároveň v rozdílné účetní kategorii.
- **Transakce kategorie V.**, které jsou vykázány ve sledovaném účetním období pouze v účetní závěrce dle IFRS.
- **Transakce kategorie VI.**, které jsou vykázány ve sledovaném účetním období pouze v účetní závěrce dle ČÚS.

Zatřídění transakcí dle navržené klasifikace

Výsledkem je zatřídění transakcí s rozdílným účetním zobrazením v oblasti dlouhodobého hmotného majetku, které byly identifikovány na základě vzájemné komparace zkoumaných účetních systémů, do navržených kategorií prezentované formou tabulkového přehledu.

Tab. 2: Zatřídění transakcí v oblasti dlouhodobého hmotného majetku

Položka	Popis účetní transakce	Kategorie
1.	Významné náhradní díly:	
1.1.	– naskladnění významných náhradních dílů, ³	II.
1.2.	– odpis významných náhradních dílů (záložní díly),	V.
1.3.	– vyskladnění významných náhradních dílů „do spotřeby.“ ⁴	VI.
2.	Výdaje na pravidelné významné kontroly (generální opravy):⁵	
2.1.	– vynaložení výdajů na pravidelné významné kontroly,	II.
2.2.	– odpis výdajů na pravidelné významné kontroly.	V.

³ Rozdíl vyplývá z odlišné klasifikace rozvahových položek. (Významné náhradní díly na skladě jsou dle IFRS součástí dlouhodobého hmotného majetku, zatímco v oblasti ČÚS jsou vykazovány jako zásoby).

⁴ Platí v případě, že účetní jednotka neúčtuje dle ČÚS o významném náhradním díle jako o komponentě dlouhodobého hmotného majetku.

⁵ Významné kontroly nemusí zahrnovat výměnu jednotlivých částí.

Položka	Popis účetní transakce	Kategorie
3.	Stálá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti vykázané dle IFRS ve fair value:⁶	
3.1.	– vyřazení aktiv z používání – přesun z dlouhodobého majetku v oblasti IFRS na samostatnou majetkovou kategorii,	V.
3.2.	– přecenění aktiv na fair value (sníženou o náklady související s prodejem),	V.
3.3.	– odpis aktiv až do okamžiku prodeje,	VI.
3.4.	– odúčtování aktiv při prodeji, likvidaci: v oblasti IFRS ve fair value X z položky A, v oblasti ČÚS v zůstatkové účetní hodnotě Y z položky B.	IV.
4.	Budoucí výdaje na likvidaci dlouhodobého hmotného aktiva:	
4.1.	– zahrnutí budoucích diskontovaných výdajů na likvidaci aktiva do jeho hodnoty:	V.
4.2.	– odpis aktiva: v oblasti IFRS z pořizovací hodnoty navýšené o diskontovanou hodnotu výdajů na jeho likvidaci X, v oblasti ČÚS z pořizovací hodnoty Y, přičemž platí $X > Y$.	III.
5.	Odložené platby za dlouhodobé hmotné aktivum:⁷	
5.1.	– uznání aktiva: v oblasti IFRS v hodnotě diskontovaných budoucích výdajů X, v oblasti ČÚS v pořizovací hodnotě (v hodnotě budoucích výdajů) Y, přičemž platí $X < Y$, ⁸	III.
5.2.	– odpis aktiva: v oblasti IFRS z hodnoty X, v oblasti ČÚS z hodnoty Y, viz bod 5.1.	III.
6.	Okamžik zahájení odpisování dlouhodobého hmotného aktiva:	
6.1.	Zahájení odpisu v oblasti IFRS dříve než v oblasti ČÚS:	
6.1.1.	– přesun aktiva z kategorie nedokončených investic na dokončené,	V.
6.1.2.	– odpis aktiva.	V.
6.2.	Zahájení odpisu v oblasti ČÚS dříve než v oblasti IFRS:	
6.2.1.	– přesun aktiva z kategorie nedokončených investic na dokončené,	VI.
6.2.2.	– odpis aktiva.	VI.
7.	Výpůjční náklady u dlouhodobých hmotných aktiv:	
7.1.	Výpůjční náklady z účelového úvěru:	
7.1.1.	– vynakládání výdajů na výpůjční náklady,	I.
7.1.2.	– aktivace výpůjčních nákladů do pořizovací hodnoty způsobilého aktiva: v oblasti IFRS v hodnotě X (smluvní úrok + ostatní výpůjční náklady), v oblasti ČÚS v hodnotě Y (smluvní úrok),	III.
7.1.3.	– přerušení pořizování aktiva z jiných než technologických příčin (v návaznosti na bod 7.1.2.),	VI.
7.1.4.	– přesun aktiva z kategorie nedokončených investic na dokončené: v oblasti IFRS v hodnotě X, v oblasti ČÚS v hodnotě Y,	III.
7.1.5.	– odpis aktiva: v oblasti IFRS v hodnotě X, v oblasti ČÚS v hodnotě Y. ⁹	III.

⁶ Reálná hodnota aktiv snižená o náklady spojené s prodejem je nižší než jejich účetní hodnota.

⁷ Nejedná se o způsobilé aktivum dle IAS 23.

⁸ Rozdíl mezi X a Y představuje úrok, který je promítnut v oblasti IFRS do nákladů metodou efektivní úrokové sazby.

Položka	Popis účetní transakce	Kategorie
7.2.	Výpůjční náklady z nespecifických úvěrů a půjček:	
7.2.1.	– vynakládání výdajů na výpůjční náklady,	I.
7.2.2.	– aktivace výpůjčních nákladů do pořizovací hodnoty způsobilého aktiva,	V.
7.2.3.	– přesun aktiva z kategorie nedokončených investic na dokončené: v oblasti IFRS v hodnotě X navýšené o výpůjční náklady, v oblasti ČÚS v hodnotě Y (pořizovací ceně),	III.
7.2.4.	– odpis aktiva: v oblasti IFRS v hodnotě X, v oblasti ČÚS v hodnotě Y.	III.
8.	Směna dlouhodobých hmotných aktiv – komerční (Fair value poskytnutého aktiva \neq smluvní ceně předaného aktiva):	
8.1.	Vykázání zisku nebo ztráty ze směnné transakce: – ZÚH poskytnutého aktiva $<$ FV poskytnutého aktiva \geq (SC) přijatého aktiva,	III.
8.2.	Vykázání zisku nebo ztráty ze směnné transakce: – ZÚH poskytnutého aktiva $>$ FV poskytnutého aktiva \leq SC přijatého aktiva,	III.
8.3.	Vykázání zisku ze směnné transakce: – ZÚH poskytnutého aktiva $<$ FV poskytnutého aktiva \leq SC přijatého aktiva,	III.
8.4.	Vykázání ztráty ze směnné transakce: – ZÚH poskytnutého aktiva $>$ FV poskytnutého aktiva \geq SC přijatého aktiva.	III.
8.4.1.	– prodej (se ziskem $+$ / ztrátou $-$) a zpětný pronájem aktiva,	VI.
8.4.2.	– zúčtování časově rozlišeného zisku/ ztráty.	V.
9.	Finanční leasing dlouhodobého hmotného aktiva (nájemce):	
9.1.	– zahrnutí aktiva pořízeného formou finančního leasingu do účetnictví nájemce oproti dlouhodobému závazku z pronájmu,	V.
9.2.	– odpis aktiva,	V.
9.3.	– úhrada leasingové splátky: ¹⁰	
9.3.1.	– úrok: v oblasti IFRS částka X stanovená metodou efektivní úrokové sazby zahrnuta do kategorie A (finanční náklad), v oblasti ČÚS částka Y vycházející z rovnoměrného rozložení úroku zahrnuta do kategorie B (provozní náklad),	IV.
9.3.2.	– úmor (splátka minus úrok).	IV.
10.	Finanční leasing dlouhodobého hmotného aktiva (pronajímatel):	
10.1.	– odúčtování aktiva předaného k pronájmu (pořizovací cena = fair value aktiva ¹¹) oproti pohledávce z pronájmu,	V.

⁹ Rozdíl v částce, která je zahrnuta do výsledku hospodaření nespočívá pouze v rozdílné hodnotě aktivovaných nákladů, ale také v rozdílném zahrnutí nákladů do výsledovky v průběhu času (IFRS: metodou efektivní úrokové sazby, ČÚS – lineárně).

¹⁰ V ČÚS zjednodušeně bez zúčtování předpisu leasingové částky dle splátkového kalendáře. V IFRS bez předpisu naběhlého úrokového nákladu/ výnosu.

¹¹ Pokud je pořizovací cena odlišná od FV aktiva je nutné aktivum před odúčtováním přecenit. Aktivum je odúčtováno oproti dlouhodobé pohledávce z leasingu – transakce nemá dopad na výsledek hospodaření. V ČÚS je aktivum ponecháno na rozvaze pronajímatele, který jej odepisuje.

Položka	Popis účetní transakce	Kategorie
10.2.	– odpis aktiva,	VI.
10.3.	– inkaso leasingové splátky:	
10.3.1.	– úrok: v oblasti IFRS částka X stanovená metodou efektivní úrokové sazby zahrnuta do kategorie A (finanční výnos), v oblasti ČÚS částka Y vycházející z rovnoměrného rozložení úroku zahrnuta do kategorie B (provozní výnos),	IV.
10.3.2.	– úmor (splátka minus úrok).	IV.
11.	Finanční leasing – prodej a zpětný pronájem¹² (nájemce):	
11.1.	– prodej a zpětný pronájem aktiva (zisk+/ ztráta –),	VI.
11.2.	– zaúčtování časově rozlišeného zisku/ ztráty.	V.

Zdroj: vlastní zpracování.

Vysvětlivky: FV (fair value) – reálná hodnota; ZÚH – zůstatková účetní hodnota; SC – smluvní cena.

Výsledky výběru varianty technického provedení konverze

Metodou vícekritériálního vyhodnocení variant bylo zjištěno, že pro společnosti se značným rozsahem transakcí s rozdílným účetním zobrazením je nejvhodnější variantou konverze – konverze na úrovni jednotlivých transakcí.

Vlastní návrh metodiky konverze účetních dat

Vlastní návrh metodiky konverze účetních dat vychází z předem definovaných funkcionalit programového vybavení pro vedení účetnictví:

- účetní transakce jsou účtovány primárně na účty určené pro IFRS,
- účetní transakce jsou paralelně promítnuty do účetních knih pro ČÚS (paralelní účtování je zajištěno tak, že je ke každému účtu IFRS přiřazen tzv. alternativní účet, kterým je účet ČÚS).

Navrhovaný postup pro konverzi dat na úrovni transakcí v oblasti dlouhodobého majetku lze shrnout do následujících kroků:

1. Při zaúčtování transakce do účetního deníku přiřadit každé účetní operaci dle tab. č. 2 příslušnou kategorii transakce I. – VI.
2. Dle řídicího znaku (kategorie transakce) nastavit parametry pro účetní zobrazení transakce dle IFRS v hlavní knize dle ČÚS:
 - Účetní zobrazení transakcí kategorie I. je převzato do hlavní knihy dle ČÚS 1:1.
 - Účetní zobrazení transakcí kategorie II. – IV. je konvertováno na účetní zobrazení transakcí dle ČÚS.
 - Účetní zobrazení transakcí kategorie V. není promítnuto do hlavní knihy dle ČÚS.
 - Transakce kategorie VI. jsou doplněny do hlavní knihy dle ČÚS, bez jejich promítnutí do hlavní knihy IFRS.
 - Pro transakce kategorie III., IV. a VI. je potřebné zajistit hodnotu pro účetní zobrazení dle ČÚS. Tato hodnota může být obsažena v databázi, která je propojena s programovým vybavením pro vedení účetnictví anebo musí být doplněna manuálně. Ostatní operace je možno plně automatizovat, tzn. nastavit parametry pro konverzi (postup účtování v hlavní knize ČÚS) v rámci programového vybavení pro vedení účetnictví.

¹² Další rozdíly vyplývající z povahy leasingu (finanční leasing) jsou identifikovány v bodě 10.

3. Nastavit parametry pro vlastní konverzi účetních dat IFRS na účetní data dle ČÚS viz Tab. 3.

Návrh metodiky konverze účetní dat vychází z předpokladu, že účetní jednotka využívá v rámci programového vybavení pro vedení účetnictví pomocné knihy účetní evidence¹³. Do hlavních knih jsou v jednotlivých oblastech (IFRS a ČÚS) promítnuty pouze relevantní transakce pro danou oblast. V případě, kdy účetní zobrazení transakce není pro danou oblast relevantní, je transakce zaúčtována do pomocných knih.

Tab. 3: Algoritmus pro účetní zobrazení jednotlivých kategorií transakcí v účetnictví podniku

Kategorie transakce	I.	II.	III.	IV.	V.	VI.
Účetní zobrazení:	částka: dopad	částka: dopad	částka: dopad	částka: dopad	částka: dopad	částka: dopad
HK IFRS	X: A a B	X: A a B	X: A a B	X: A a B	X: A a B	–
HK ČÚS	X: A a B	X: C a D	Y: A a B	Y: C a D	–	X: A a B
PK IFRS	–	X: C a D	Y: A a B	Y: C a D	–	X: A a B
PK ČÚS	–	X: A a B	X: A a B	X: A a B	X: A a B	–

Zdroj: vlastní zpracování.

Vysvětlivky: X, Y – výše částky pro zaúčtování; A, B, C, D – jednotlivé účetní kategorie; HK – hlavní kniha; PK – pomocná kniha; *označeno kurzívou – dodatečné účtování do HK ČÚS*.

Na závěr prezentace výsledků je uvedeno schematické znázornění navržené metodiky konverze viz Obr. 2.

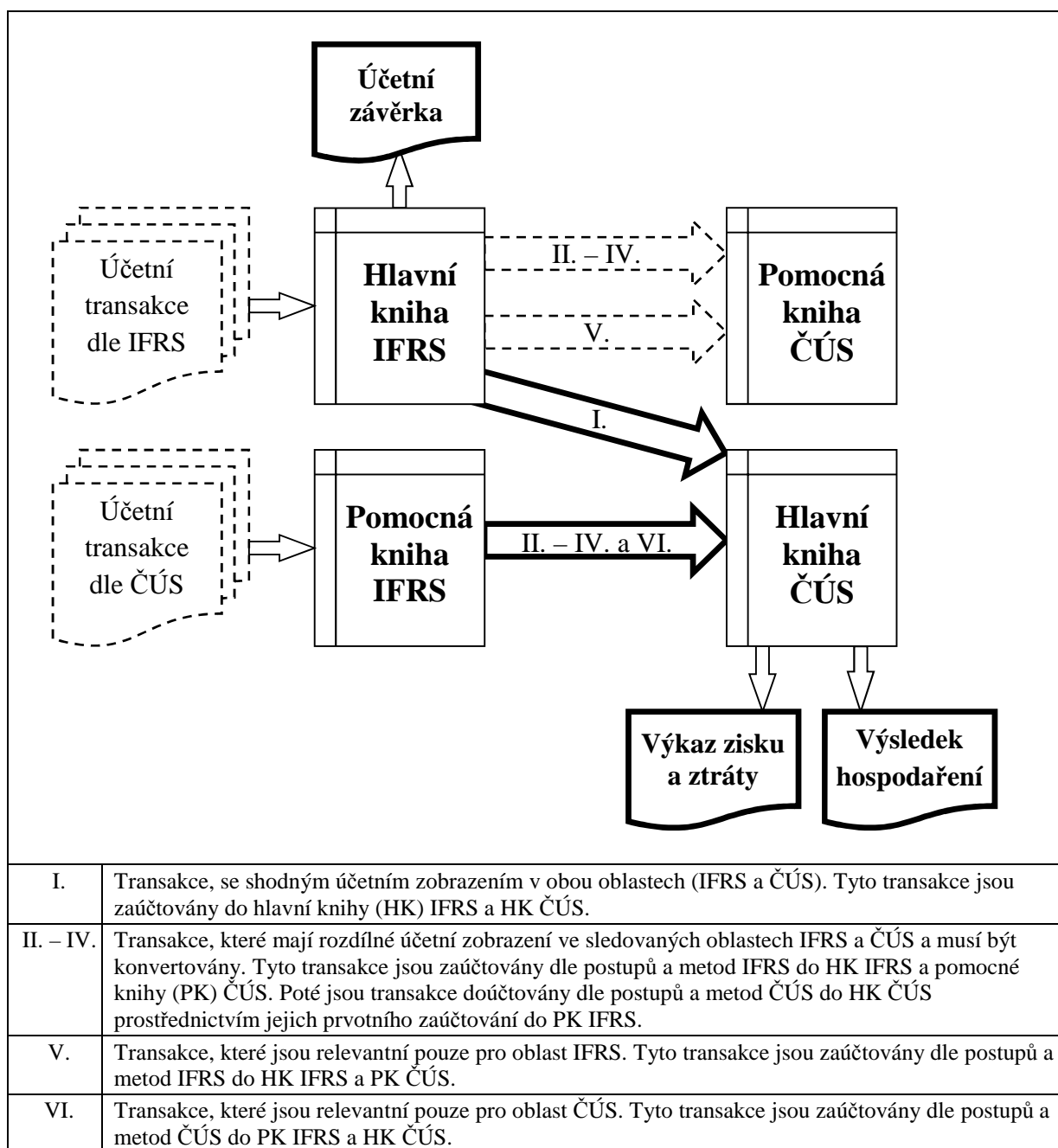
Závěr

Z obecně známých skutečností lze vyvodit, že potřeba konvertovat účetní data je v ekonomickém a právním prostředí ČR vysoká a týká se desítek významných společností. Tyto společnosti vykazují na základě požadavku zákona o účetnictví svá účetní data dle metod a postupů Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, ale daňový základ musí stanovit dle metod a postupů české právní úpravy účetnictví. Prakticky to znamená zjišťovat dva často odlišné výsledky hospodaření (jeden za účelem prezentace účetních dat pro široký okruh jejich uživatelů, druhý pak za účelem vyčíslení daňového základu). V důsledku toho jsou uvedené společnosti nuceny buď vést dvojí účetnictví, jež vede ke značným vícenákladům anebo provádět konverze účetních dat. To s sebou přináší značné nároky jak na účetní specialisty, tak na správné nastavení systémové podpory.

Na základě zjištěných poznatků lze konstatovat, že odborná literatura se tématem konverze účetních dat vykázaných dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví na účetní data vykázaná v souladu s metodami a postupy české právní úpravy účetnictví prakticky nezabývá. Tato konverze je prováděna v podnikové praxi v rámci individuálních projektů popř. probíhá na úrovni individuálně nastavených parametrů informačních systémů, přičemž detailní metodika jaká data a jakým způsobem konvertovat zcela chybí. Podniky jsou pak nuceny vynakládat výdaje za různé poradenské služby, které nemusí být vždy efektivním přínosem.

¹³ Tyto knihy nelze chápat jako knihy analytické evidence, ale spíše jako dodatečné informace v rámci podrozvahové evidence (mimo účetní data prezentované ve výkazech).

Obr. 2: Znázornění konverze účetních dat v podnikovém účetním systému



Zdroj: vlastní zpracování.

Cílem výzkumu proto bylo identifikovat předmět konverze a navrhnout obecně platnou metodiku konverze účetních dat pro daňové účely v ekonomickém a právním prostředí ČR. V příspěvku jsou prezentovány dílčí výsledky – návrh metodiky konverze účetních dat pro daňové účely v oblasti dlouhodobého hmotného majetku.

Při procesu zavádění výsledků do podnikové praxe bylo zjištěno, že problémem při vlastní konverzi v případě požadavku na rozdílné vstupní hodnoty pro jednotlivé oblasti je jejich neefektivní zjišťování. Data finanční povahy jsou v současnosti předávána v množství vzájemně nekompatibilních formátů – HTML, Microsoft Excel, Adobe apod. Tyto formáty dat neumožňují efektivní sdílení dat mezi různými aplikacemi a uživateli pracujícími na různých počítačových platformách. Proto se bude další výzkum v oblasti konverze účetních dat ubírat směrem možnosti vytvoření sofistikované databáze vstupních hodnot, která umožní

vysoký stupeň automatizace procesu konverze a jeho celkové zefektivnění. V uvedeném kontextu se jeví perspektivní technologie XBRL(eXtended Business Reporting Language), kterou podporuje řada významných světových institucí a organizací udávajících trend ve vývoji účetního výkaznictví.

Literatura

- [1] Hoogendoorn, M. (1996): *Accounting and Taxation in Europe – A Comparative Overview*. European Accounting Review, 1996, roč. 5, č. 1, s. 783-794.
- [2] IASCF (2008): *A Guide through International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008*: London, International Accounting Standards Committee Foundation, 2008.
- [3] 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.
- [4] Mejzlík, L. (2006a): *Možnosti a rizika konverze českých účetních závěrek na IFRS a jejich počítačové řešení – I. část*. Controlling, 2006, roč. 7, č. 1, s. 9-13.
- [5] Mejzlík, L. (2006b): *Možnosti a rizika konverze českých účetních závěrek na IFRS a jejich počítačové řešení – II. část*. Controlling, 2006, roč. 7, č. 2, s. 3-6.
- [6] Nerudová, D. (2009): *Vazba mezi pravidly účetního výkaznictví a pravidly pro stanovení základu daně*. Český finanční a účetní časopis, 2009, roč. 4, č. 2, s. 46-56.

Metodika konverze účetních dat pro daňové účely v oblasti dlouhodobého hmotného majetku

Daniela Kynclová

ABSTRAKT

Příspěvek se zabývá aktuální problematikou konverze účetních dat pro daňové účely. Téma bylo zvoleno s ohledem na potřeby podnikové praxe a absenci poznatků ve zkoumané oblasti, kterou je zajištění relevantních dat pro daňové účely u podniků vykazujících svá účetní data pro statutární účely dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v ekonomickém a právním prostředí ČR. Cílem příspěvku je prezentovat návrh metodiky konverze účetních dat pro daňové účely v oblasti dlouhodobého hmotného majetku. V rámci naplnění cíle byla provedena rozsáhlá komparace dotčených účetních systémů a obsahová analýza získaných informací. Vlastní návrh metodiky konverze je syntézou poznatků z obsahových analýz a výsledků vyhodnocení technického provedení konverze metodou vícekritériálního hodnocení variant. Výsledkem je obecně platný postup pro konverzi účetních dat vykazovaných dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví na data vykázaná dle české právní úpravy účetnictví pro daňové účely.

Klíčová slova: Konverze; Mezinárodní standardy účetního výkaznictví; Česká právní úprava účetnictví; Dlouhodobý hmotný majetek.

Method of Converting Accounting Data for Tax Purposes in Relation to Long-term Tangible Property

ABSTRACT

This contribution focuses on the current issues related to converting accounting data for tax purposes. The topic was selected with consideration for the needs of business practice and the absence of findings in the examined area, which relates to ensuring relevant data for tax purposes for businesses reporting their accounting data for statutory purposes based on the International Financial Reporting Standards (IFRS) in the economic and legal environment of the Czech Republic. The aim of the contribution is to present a proposed method of converting accounting data for tax purposes in relation to long-term tangible property. For the purpose of fulfillment of the goal, an extensive comparison of affected accounting systems and a content analysis of the obtained information were performed. The proposed conversion method itself is a synthesis of findings from content analyses and the results of an evaluation of technical performance of conversion using a method involving multi-criteria evaluation of different variants. The result is a generally valid approach for the conversion of accounting data reported based on the International Financial Reporting Standards to data reported based on Czech accounting legislation for tax purposes.

Key words: Conversion; International Financial Reporting Standards; Czech accounting legislation; Long-term tangible property.

JEL classification: M41.