

Kritický pohled na vztah daní a účetnictví v Norsku s důrazem na možnost existence dvou systémů účetního výkaznictví v jedné jurisdikci[#]

(Diskuse k článku: Nobes, Christopher – Schwencke, Hans Robert: *Modelling the Links between Tax and Financial Reporting: A Longitudinal Examination of Norway over 30 Years up to IFRS Adoption*. *European Accounting Review*, 2006, roč. 15, č.1, s. 63-87.)

Marcela Žárová*

Úvod

Tento článek je diskusním příspěvkem k článku „Modelová vazba mezi daněmi a účetním výkaznictvím: průběžný výzkum v Norsku během 30 let až do přijetí IFRS“ („Modelling the Links between Tax and Financial Reporting: A Longitudinal Examination of Norway over 30 Years up to IFRS Adoption“) autorů Christopher Nobes a Hans Robert Schwencke uveřejněného v časopise *European Accounting Review* v roce 2006.

Podle autorů článku je jedním z klíčových rozdílů v účetních systémech mezi státy vztah účetnictví a daní. Autoři článku proto podrobili zkoumání vztah daní a účetního výkaznictví, které se může lišit jak mezi státy, tak i v různých obdobích. Tuto tezi o proměnlivosti vztahu daní a účetního výkaznictví mezi státy, ale i z hlediska času umístili do konkrétního prostředí Norska v časovém období 30 let. Pro záměry svého zkoumání zkoncipovali model, na kterém dokazují, že vazba daní a účetního výkaznictví se může časem měnit. Dalším zajímavým aspektem zkoumání je ověření tvrzení, podle kterého je Norsko a jeho účetní regulační systém tradičně zasazován do prostředí kontinentálního práva, ze kterého vyplývají některé zákonitosti regulace účetnictví (pokud přistoupíme na tvrzení, že rozhodujícím faktorem pro utváření účetního systému je typ právní kultury a prameny práva).

Přehled literatury a pramenů zabývajících se vazbou daní a účetního výkaznictví

Vazbou daní a účetního výkaznictví se zabývá mnoho různých účetních teoretiků. Autoři článku dokládají, že většina literatury popisující tento vztah nebo většina autorů, kteří vztah daní a účetního výkaznictví zkoumají, se omezují na výčet jednotlivých charakteristik, které se vztahují k odlišnostem plynoucích z mezinárodních rozdílů. Tak například Doupník a Salter, 1995; Choi a kolektiv, 2002; Radebaugh a Gray, 2002 porovnávají státy z hlediska existujících vazeb mezi sebou navzájem. Pouze jediný autor Roberts (1995) upozorňuje, že lepšího výsledku se dosáhne tehdy, pokud dojde k porovnání účetních systémů z hlediska rozdílů a nikoliv souvislostí mezi rozdíly, protože v jednom státě může existovat víc než

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

* Doc. Ing. Marcela Žárová, CSc. – docentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <zarova@vse.cz>.

jeden regulační účetní systém. Jak dokládá na studii společností v Německu Haller (1992), existuje silná vazba mezi účetnictvím a daněmi u jednotlivých německých společností, které zveřejňují individuální účetní závěrku, ale slabá vazba u konsolidované účetní závěrky společností, které používají IFRS. Pro klasifikaci je rovněž užitečné dělat rozdíl mezi soukromými společnostmi a společnostmi registrovanými na burzách cenných papírů, přičemž se potvrzuje domněnka, že soukromé společnosti jsou více ovlivňovány daněmi.

Několik dalších studií se také zabývá úrovní vazeb mezi daněmi a účetním výkaznictvím. Například Hoogendoorn (1996) podrobil zkoumání úroveň této vazby v 13 evropských zemích (Norsko nebylo zahrnuto) při posuzování účetního řešení odložených daní.

Další autor, Lamb s kolektivem (1998) se ve větší podrobnosti než předchozí autoři rovněž zabýval vztahem daní a účetního výkaznictví ve vybraných zemích – Francii, Německu, Velké Británii a USA. U každé země si vybral 15 titulů a klasifikoval je podle způsobu řešení konkrétní účetní operace do pěti tříd, které vytvořil pro klasifikaci vazby mezi daněmi a účetním výkaznictvím. Třída jedna byla určena pro vazbu, která vyjadřuje volný vztah mezi daněmi a účetnictvím a třída pět představovala úplnou závislost mezi systémy. Lamb ze své klasifikace učinil závěr, že na základě poznatků z této klasifikace vyplývá, že prohlášení učiněné v literatuře o vazbě mezi daněmi a účetním výkaznictvím je pravdivé a že účetní výkaznictví ve Velké Británii a v USA je daňově méně závislé než vazba účetnictví a daní v Německu. Francie z hlediska posuzování této vazby je někde uprostřed, avšak konsolidované výkaznictví ve Francii je na daních nezávislé. Autoři článku provedli kritiku klasifikaci, kterou Lamb vytvořil, a zavedli přesnější členění.

Na základě studia vybraných konkrétních regulačních systémů účetnictví autoři zobecnili poznatky do hierarchické struktury pravidel, která je obsažena v následující tabulce.

Tab. 1: Případy vazeb mezi daněmi a účetním výkaznictvím

Vazba mezi daněmi a účetním výkaznictvím	Charakteristika
Úplné oddělení daní a účetnictví (případ I)	Odlišná pravidla pro daně a odlišná pravidla pro účetní výkaznictví (nebo odlišná volby při řešení konkrétní situace). Daně a účetní výkaznictví mají odlišné účely. ¹
Rovnost daní a účetnictví (případ II)	Totožnost mezi specifickými daňovými pravidly a pravidly pro účetní výkaznictví.
Vliv účetnictví je dominantní (případ III)	Pravidla pro účetní výkaznictví jsou určena pro účely účetního výkaznictví a také pro účely daní.
Účetnictví převažuje (případ III+)	Pravidla pro účetní výkaznictví obsahují volby nebo dovolují interpretace, a u některých z nich tyto interpretace vedou k nižšímu zisku nebo k vykázání zisku později než při použití jiných pravidel. Tímto pravidla motivují k použití právě takových voleb, které následně vedou k jejich použití i pro účely daňové, pokud chybí specifické nebo jednoznačné daňové pravidlo.

¹ K úplnému oddělení daní a účetnictví dochází v případech, kdy existují odlišná, nezávislá a podrobná pravidla pro daně a pro účetní výkaznictví. Dokonce i v případech, kdy měření výstupů je v podstatě to samé, konkrétní oblast vazeb se může charakterizovat jako v případě I; nezávislost a úplnost sady pravidel rozděluje daně a účetnictví z praktického hlediska.

Vazba mezi daněmi a účetním výkaznictvím	Charakteristika
Daně převažují (případ IV)	Daňová pravidla nebo volba je určena jak pro daňové účely, tak pro účetní výkaznictví. To je možné v případě, kdy chybí jednoznačně specifická pravidla pro účetní výkaznictví.
Vliv daní je dominantní (případ V)	Daňová pravidla nebo volby jsou používány pro daňové účely a účely účetního výkaznictví místo konfliktních pravidel účetního výkaznictví.

Poznatky zobecněné autory článku v přehledu jsou sestaveny na základě zkoumání vybraných konkrétních regulačních systémů účetnictví, kterými jsou Francie, Německo, Velká Británie a USA. Co se týká výběru vzorku států, u kterých byl zkoumán vztah daní a účetního výkaznictví, souhlasím jednak s původním autorem šetření, Lambem (1998), a zároveň s autory článku (Nobes, Schwenke 2006), kteří vzorek zkoumaných systémů ponechali v původní sestavě. Státy, které jsou do šetření zahrnuty představují vždy z hlediska zkoumané vazby daní a účetního výkaznictví jednoznačně specifikovaný a nezaměnitelný příklad vztahu mezi těmito systémy. Nezaměnitelnost příkladu je pozitivním rysem při klasifikaci systémů. Avšak fakt, že zkoumání vzájemné vazby daní a účetního výkaznictví proběhlo na čtyřech regulačních systémech účetnictví, přesto že původní model obsahoval pět vazeb a rozšířený model už obsahuje šest vazeb se zdá být určitou překážkou v chápání modelu, který je popsán ve výše uvedené tabulce. Autoři navíc ponechávají na čtenářích, aby přiřadili sami jednotlivé příklady států do jednotlivých úrovní vazeb, které jsou nabídnuty ke klasifikaci. To však může způsobit nejednoznačnost výkladu zejména u těch čtenářů, kteří se běžně nezabývají podrobnostmi regulačních systémů účetnictví v Evropě.

Co se týká rozšíření popsaných typů úrovní vazeb mezi daněmi a účetním výkaznictvím, zdá se, že rozdělení případu tři na dvě samostatné úrovně vazeb přispívá k lepšímu rozlišení vazby a výstižnějšímu popsání skutečnosti v reálně se vyskytujících regulačních systémech.

Kromě samotné vazby daní a účetního výkaznictví, samostatnou otázkou je i směr vlivu, který z vazby daní a účetního výkaznictví vyplývá. Autoři, kteří jsou vzpomínáni na začátku článku, chápou mezinárodní daňové rozdíly jako příčinu mezinárodních rozdílů v účetním výkaznictví. Avšak Nobes (1998) se doporučuje podívat na zmíněný vztah opačně. Uvádí příklad USA: relativní nedostatečná vazba daní na účetnictví v USA vyplývá ze skutečnosti, že hlavním účelem amerického účetnictví není kalkulace zdanitelného zisku, ale poskytování užitečných informací investorům. Avšak kromě zmínky Nobese se žádná další studie již směrem ovlivňování vazby daní a účetního výkaznictví nezabývá. Otázkou je, zdali určení směru vlivu ve vztahu účetnictví a daní může nějakým výrazným způsobem ovlivnit fakt, že účetní výkaznictví může být regulováno dvěma systémy v jedné jurisdikci. Jeden systém regulace účetnictví tradičně vychází z historicky se vyvíjejících domácích podmínek, tj. určujícím pro systém regulace účetnictví je prostředí. Zatímco ten druhý regulační systém je do vnitřního prostředí implementován z vnějšku, tj. rozhodující je způsob regulace, který ovlivňuje prostředí (podrobněji viz Žárová, 2006, s. 25 a s. 97).

Model vazby daní a účetního výkaznictví

Další fakt, který autoři článku zdůrazňují je, že dosud existující výzkum vztahu mezi daněmi a účetním výkaznictvím však neobsahuje obecný model vývoje vazby mezi daněmi a

účetním výkaznictvím. Autoři článku proto navrhli obecný model vývoje této vazby a použili Norsko jako příklad, na kterém je model zkonstruován. Norsko podrobili zkoumání až do roku 2005, odkdy se regulační systém účetnictví rozpadá do dvou samostatných systému, protože individuální účetní závěrky mohou být sestaveny v souladu s pravidly platícími v Norsku nebo s IFRS.

Tab. 2: Model vývoje stádií vazeb mezi daněmi a účetním výkaznictvím

<p style="text-align: center;">Stádium 1</p> <p>Neexistence podrobných účetních pravidel. Hlavní účel externího účetního výkaznictví (pokud existuje) je ochrana věřitelů.</p>	
<p style="text-align: center;">Stádium 2</p> <p>Je zavedena daň ze zisku pro společnosti. Výpočet daně ze zisku vychází z účetních postupů, které jsou komerčně používány. (viz Převaha účetnictví: případ III a III+)</p>	
<p style="text-align: center;">Stádium 3</p> <p>Daňové úřady postupně specifikují daňová pravidla pro ty položky nebo tituly, u kterých je účetní řešení nejasné, liberální nebo nepřijatelné.</p>	
<p style="text-align: center;">Stádium 3A</p> <p>Účetní výkaznictví je používáno pro informační potřeby investorů. To vede k další specifikaci pravidel pro účetní výkaznictví, které je na daňových pravidlech nezávislé a je rovněž nezávislé na daňové motivaci. (Úplné oddělení daní a účetnictví: případ I)</p>	<p style="text-align: center;">Stádium 3B</p> <p>Daňová pravidla nebo daňová motivace je rozhodující pro účetní výkaznictví (Příklad daně vedou nebo jsou dominantní: Příklad IV nebo V.)</p>
	<p style="text-align: center;">Stádium 4B</p> <p>U finančního účetnictví se objevuje především investorská orientace, která vede k nově koncipovaným pravidlům finančního účetnictví, které je odděleno od daňových pravidel. (Příklad oddělení: Příklad I)</p>
	<p style="text-align: center;">Stádium 5B</p> <p>Přestože investorsky orientované finanční účetnictví je omezeno na konsolidované účetní závěrky, daňové úřady dále upřesňují daňová pravidla tak, aby odstranily odhady z každého nového pravidla, kterým se řídí účetní výkaznictví, které by v opačném případě mohlo být relevantní pro daně. Tato specifikace vede dále k prohloubení oddělení daní a účetnictví. (Oddělení daní a účetnictví: Příklad I se stává všeobecným.)</p>

Obecně se tvrdí, že pokud nová účetní pravidla, která jsou zaměřena investorsky nejsou omezena na konsolidované výkaznictví, daňové úřady na to reagují tím, že chrání výpočet

daně ze zisku před odhady a subjektivním názorem účetních. Tato ochrana spočívá v tom, že jsou stanovena specifická daňová pravidla založená na historickém oceňování a jsou určena pravidla pro transakce. Výsledkem je oddělení účetnictví a daní, které je popsáno autory článku jako případ I. Tento model je shrnut v následující tabulce. V zemích, kde daň ze zisků společností je zavedena poté, co je stanoven účel účetního výkaznictví, stádium 3 je doprovázeno stádiem 3A. Jinak se objeví stádium 3B a eventuálně stádium 4B a 5B. Pokud se to tak stane, oba typy zemí končí v podobné situaci.

Příklad Norska

Autoři článku podrobili vývoj účetnictví v Norsku předem zadanému postupu analýzy s důrazem na vazbu daní a účetnictví. Shrňme základní údaje o vývoji vazby daní a účetnictví v Norsku, jak autoři článku uvádějí, za posledních 30 let. Účetnictví bylo regulováno samostatným Zákonem o účetnictví z roku 1977. Daně se řídily zákonem z roku 1911, který platil až do roku 1999 s malými obměnami, poté byl vydán nový zákon. Podle těchto pravidel se pro výpočet zdanitelného zisku používalo běžné účetnictví. Podle výzkumu autorů článku mohla být pro účely účetnictví použita pravidla obsažená v daňovém zákoně. Daňová reforma z roku 1992 přinesla samostatné daňové řešení některých dalších témat. Výsledkem daňové reformy bylo dosažení většího rozdílu mezi účetnictvím a daněmi. V roce 1998 došlo k implementaci 4. a 7. směrnice a změnami v oceňování se dosáhlo větší nezávislosti na daních. Nový daňový zákon z roku 1999 vyžadoval, aby v případě absence specifických daňových pravidel se použilo účetní řešení. V roce 2005 daňový zákon formálně odstranil závislost na účetním výkaznictví.

Vývoj v Norsku bylo autory článku pro potřeby jejich výzkumu rozloženo, podle výše zmíněných rozhodujících událostí pro účetnictví a daně, do pěti časových úseků. Z tohoto přehledu vyplývaly tři rozhodující data změn vazby účetnictví a daní. Pro tyto tři rozhodující data byla pro zkoumání vazby použita metodologie Lamba (1998). Dále autoři hodnotili na vybraných 15 účetních titulech způsob shody či odlišnosti jejich řešení v účetnictví a podle daní. Způsob shody či odlišnosti řešení ohodnotili podle zásad, které jsou obsaženy v tabulce č.1 a provedli analýzu vazby podle zmíněného modelu obsaženého v tabulce č.2.

Prováděný výzkum neměl žádnou oporu v již existujících klasifikacích. Norsko nebylo nikdy do žádné známé klasifikace účetních systémů zahrnuto (např. Muellerova klasifikace z roku 1967, Nair a Frank 1980 nebo Nobes 1983). Pouze jeden z autorů článku – Nobes v jedné ze svých prací z 80. let doporučil, aby Norsko bylo zařazeno do skupiny tzv. kontinentálního přístupu v účetnictví tj. do skupiny, kde dominující jsou daně na rozdíl od tzv. anglo-saské skupiny. Vývoj po roce 2005 však tuto téměř 20 let starou klasifikaci výrazně mění. Norsko začlenilo právně požadavek na všechny registrované společnosti na burzách cenných papírů sestavovat konsolidovanou účetní závěrku výhradně podle IFRS. Podle autorů článku přinášejí tyto standardy mnohem více subjektivity do účetního výkaznictví. Daňový systém nebyl ochráněn před tímto vlivem, protože IFRS jsou rovněž povoleny pro individuální účetní závěrky a domácí norská pravidla pro účetnictví konvergují k IFRS. A proto je zapotřebí provést další oddělování účetnictví a daní, aby byl ochráněn daňový systém před vlivem účetního výkaznictví, které stále více se přiklání k používání běžných cen. Jak bylo již poznamenáno, k formálnímu oddělení účetnictví a daní již došlo v roce 2005.

Závěr

Autoři článku, kteří zkoumali vazbu daní a účetního výkaznictví v Norsku nepřicházejí s žádným výrazně překvapivým závěrem, který by se výrazně lišil od zkoumání tohoto tématu v jiných evropských zemích. Stručně řečeno zkonstatovali, že tento problém existuje, ale že Norsko se s tímto problémem vyrovnalo vydáním daňového zákona v roce 2005, kterým byla formálně odstraněna závislost daní na účetním výkaznictví.

Za přínosný považují model stádií vývoje vazeb mezi daněmi a účetním výkaznictvím pomocí kterého byly zformalizovány jednotlivé úrovně vazeb mezi těmito systémy. Pomocí tohoto modelu by bylo možné prozkoumat vazby mezi daněmi a účetním výkaznictvím i v dalších evropských zemích, které patří podle tradiční klasifikace do skupiny států tzv. kontinentálního účetnictví.

Zároveň autoři článku podali důkaz o tom, že Norsko zbavují tohoto tradičního pohledu tj. začlenění do skupiny států s kontinentálním účetnictvím a posunují jeho účetní regulační systém spíše k Velké Británii nebo USA z hlediska vazby účetnictví a daní. Zároveň na příkladu Norska autoři článku poukazují na zcela nový jev, ke kterému dochází v regulaci účetnictví evropských států, a tím je existence dvou systémů účetního výkaznictví v jedné jurisdikci a to bez ohledu na vazbu účetnictví a daní. A tudíž při posuzování vazeb daní a účetnictví podle vytvořeného modelu došli autoři článku k zajímavému poznatku, které se stává obecným a to je existence dvou systému regulace účetního výkaznictví v jedné jurisdikci.

Literatura:

- [1] Doupnik, T. – Salter, S. (2005): *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.
- [2] Haller, A. (1992): *The relationship of financial and tax accounting in Germany: a major reason for accounting disharmony in Europe*. International Journal of Accounting, 1992, roč. 27, č. 4, s. 310-323.
- [3] Hoogendoorn, M. (1996): *Accounting and taxation in Europe – a comparative overview*. European Accounting Review, 1996, roč. 1, č. 5, s. 783-794.
- [4] Choi, F. aj. (2002): *International Accounting*. Englewood Cliffs, Prentice Hall, 2002.
- [5] Lamb, M. aj. (1998): International variations in the connections between tax and financial reporting. Accounting and Business Review, 1998, roč. 28, č. 3, s. 173-188.
- [6] Mueller, G. G. (1967): *International Accounting*. London, Macmillan, 1967.
- [7] Nair, R. D. – Frank, W. G. (1980): *The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications*. Accounting Review, 1980, roč. 55, č. 3, s. 426-450.
- [8] Nobes, C. (1998): *Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting*. Abacus, 1998, roč. 34, č. 2, s. 162-187.
- [9] Nobes, C. (1983): *A judgmental international classification of financial reporting practices*. Journal of Business Finance and Accounting, 1983, roč. 10, č. 1, s. 1-19.

- [10] Nobes, C. – Schwencke, H. R. (2006): *Modelling the Links between Tax and Financial Reporting: A Longitudinal Examination of Norway over 30 Years up to IFRS Adoption.* European Accounting Review, 2006, roč. 15, č.1, s .63-87.
- [11] Radebaugh, L. – Gray, S. (2002): *International Accounting and Multinational Enterprises.* New York, Wiley, 2002.
- [12] Roberts, A. D. (1995): *The very idea of classification in international accounting.* Accounting, Organizations and Society, 1995, roč. 20, č. 7-8, s. 639-664.
- [13] Žárová, M. (2006): *Regulace evropského účetnictví.* Praha, Oeconomica, 2006.

Kritický pohled na vztah daní a účetnictví v Norsku s důrazem na možnost existence dvou systémů účetního výkaznictví v jedné jurisdikci

Marcela Žárová

ABSTRAKT

Příspěvek Nobse a Schwenck, autorů článku „Modelling the Links between Tax and Financial Reporting: A Longitudinal Examination of Norway over 30 Years up to IFRS Adoption“, bylo vytvoření modelu vývoje vztahů mezi daněmi a účetním výkaznictvím. Norsko se vyčlenilo ze zemí patřící do skupiny s tzv. „kontinentálním účetnictvím“ do skupiny, kde dochází k oddělení daní od účetního výkaznictví. Používání IFRS umožňuje vznik dvou systémů účetního výkaznictví v jedné jurisdikci.

Klíčová slova: Daně; Účetní výkaznictví; Norsko.

Critical View of Relation between Tax and Financial Reporting with the Emphasis on Existence of Two Financial Reporting Systems in One Jurisdiction

ABSTRACT

The contribution of Nobes and Schwencke in the article “Modelling the Links between Tax and Financial Reporting: A Longitudinal Examination of Norway over 30 Years up to IFRS Adoption” was a model of the development of tax and financial reporting links. Norway has moved from a “continental” position to one that exceeds the disconnection of tax from financial reporting. The use of IFRS allows possibility of two “systems” of financial reporting within one jurisdiction.

Key words: Tax; Financial reporting; Norway.

JEL classification: M41.