

Interpretace

I - 1

Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů.

Odkaz: ČÚS 003 – Odložená daň

Popis problému

1. Obecné pravidlo obsažené v českém účetním standardu 003 říká, že se odložená daň zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví. Přechodný rozdíl vzniká vždy, když se nerovná účetní hodnota aktiva nebo závazku daňové hodnotě. Většina přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví jsou rozdíly tzv. časové, kdy stejný náklad nebo výnos ovlivní účetní zisk v jiném období než daňový zisk a tudíž z nich vzniká odložená daň vždy. Dále existují takové přechodné rozdíly, které však nejsou zároveň časovými rozdíly, což je případ některých přechodných rozdílů při výchozím uznání aktiva. Takový rozdíl může vzniknout pořízením dlouhodobého majetku (například osobního automobilu), u něž zákon o daních z příjmů stanovuje maximální výši vstupní daňové základny.
2. Rozdíl mezi výchozí účetní hodnotou aktiva a jeho vstupní daňovou základnou by tedy měl mít za následek vznik přechodného rozdílu. Protože ustanovení Českého účetního standardu 003 – Odložená daň tuto konkrétní situaci výslovně neřeší, může být v těchto případech odložená daň vykázána v různých účetních jednotkách způsobem, který je nejednotný, případně v rozporu s obecně uznávanými účetními zásadami zakotvenými v zákoně o účetnictví.
3. Z uvedeného popisu problému vnikají následující otázky:
 - a. zda vzniká přechodný rozdíl,
 - b. zda je správné v takových případech odloženou daň vykázat,
 - c. a kde by měla být případná odložená daň vykázána.

Řešení

4. Nákup aktiva jehož výchozí účetní hodnota se liší od vstupní daňové základny způsobuje přechodný rozdíl.
5. Dopad takového přechodného rozdílu ve formě odložené daně se vykazuje v souladu s povahou této transakce, tj. jako součást pořizovací ceny kupovaného aktiva.
6. Zahrnutí odložené daně do pořizovací ceny by však mohlo snížit vypovídací schopnost účetních výkazů, a proto se nedoporučuje podniku, aby uznával výsledný odložený daňový závazek nebo pohledávku ani při výchozím uznání ani následně.

Zdůvodnění

7. V souladu s principem věrného a poctivého zobrazení obsaženým v zákoně o účetnictví je nezbytné dodržet pravidlo, že se odložená daň vykazuje shodně s transakcí, která odloženou daň vyvolala. V případě výchozího uznání aktiva by se odložená daň musela vykazovat jako součást pořizovacích nákladů daného aktiva. Takový druh pořizovacího nákladu neuznává ani zákon o účetnictví ani Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (například IAS 12), které uvádějí, že tento postup by mohl snížit vypovídací schopnost účetních výkazů, a proto se nedoporučuje podniku, aby uznal výsledný odložený daňový závazek nebo pohledávku ani při výchozím uznání aktiva, ani následně. Toto pravidlo bylo použito pro popsané transakce i při stanovení řešení v této Interpretaci.

Datum schválení této interpretace NÚR: 28. února 2005

Zpracovatel interpretace:

Katedra finančního účetnictví VŠE v Praze
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Nám. W. Churchilla 4
130 67 Praha 3 – Žižkov
Fax: 224 095 198 E-mail: muller@vse.cz