Problematika nestejného závěrkového data v konsolidované skupině na příkladu daně ze zisku[#]

Marie Zelenková*

V současnosti již není neobvyklé, když mateřská společnost po dceřiné společnosti požaduje sestavení účetní závěrky (například pro potřeby konsolidace) za takové období, které je shodné s účetním obdobím mateřské společnosti. Pokud má dceřiná společnost jiné účetní období než společnost mateřská, nastává problém. Řada českých účetních jednotek z těchto důvodů požádala svůj finanční úřad o změnu účetního období (a zároveň i zdaňovacího období) z kalendářního roku, na tzv. „rok hospodářský“, kterým je právě účetní období mateřské společnosti. I při sestavení účetní závěrky za období, které se neshoduje s účetním obdobím dceřiné společnosti, pokud např. dceřiná společnost sama nechce změnit své účetní období, eventuálně v případě, že by jí finanční úřad změnu účetního období nepovolil, je potřeba dodržovat základní principy a zásady finančního účetnictví, jako je zejména věcná a časová shoda nákladů s výnosy, zásada opatrnosti, způsoby oceňování k datu sestavení účetní závěrky atd.

Tento příspěvek si neklade za cíl popsat všechny problematické okamžiky, se kterými by se ten, kdo takovou účetní závěrku sestavuje, mohl setkat, ale zabývá se pouze jedním z problémů, který se v této souvislosti otvírá, a to způsobem přiřazení daně ze zisku (jakožto nákladu) do období, za které se sestavuje účetní závěrka, je-li zdaňovacím obdobím období jiné.

Pro účely tohoto příspěvku bude účetním obdobím (a zároveň zdaňovacím obdobím) dceřiné společnosti kalendářní rok a účetním obdobím mateřské společnosti například období začínající 1. 7. a končící 30. 6. následujícího roku. Chce-li účetní jednotka alokovat daň ze zisku do účetního období, které není shodné s jejím zdaňovacím obdobím, měla by být schopná skutečnou daň ze zisku¹ rozdělit na dvě části, přičemž každá z těchto částí bude nákladem na daň ze zisku v jiném období, za které je sestavována účetní závěrka.

V následující tabulce jsou přehledně uvedeny varianty rozložení výsledku hospodaření za dvě po sobě jdoucí účetní období dceřiné společnosti, přičemž v důsledku potřeby sestavení účetní závěrky za období počínající 1. 7. a končící 30. 6. následujícího roku, byl účetní výsledek hospodaření měřen vždy s přesností za pololetí. V tabulce nejsou uvedeny varianty, kdy výsledek hospodaření vychází přesně nula.

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.

* Ing. Marie Zelenková, Ph.D. – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <zelenm@vse.cz>.

¹ Spočtenou na základě daňového přiznání.

Tab. 1: Varianty výsledku hospodaření za dvě účetní období měřené po pololetích

Var.	Rok 200X			Var.	Rok 200X+1		
	1. 1. – 30. 6.	1. 7. – 31. 12.	VH		1. 1. – 30. 6.	1. 7. – 31. 12.	VH
1.	ZISK	ZTRÁTA	ZISK	I.	ZISK	ZTRÁTA	ZISK
2.	ZISK	ZTRÁTA	ZTRÁTA	II.	ZISK	ZTRÁTA	ZTRÁTA
3.	ZTRÁTA	ZISK	ZISK	III.	ZTRÁTA	ZISK	ZISK
4.	ZTRÁTA	ZISK	ZTRÁTA	IV.	ZTRÁTA	ZISK	ZTRÁTA
5.	ZISK	ZISK	ZISK	V.	ZISK	ZISK	ZISK
6.	ZTRÁTA	ZTRÁTA	ZTRÁTA	VI.	ZTRÁTA	ZTRÁTA	ZTRÁTA

Vysvětlivky: VH výsledek hospodaření

Z tabulky jsou patrné všechny kombinace, které mohou nastat. Pominou-li se ty kombinace, kdy ve dvou po sobě jdoucích polovinách dvanáctiměsíčního období je vždy zisk, nebo je v obou polovinách ztráta² (protože v těchto případech by rozložení daně ze zisku nebylo nikterak komplikované) mohou dále nastat případy, kdy přiřazení daně ze zisku spočtené za účetní období dceřiné společnosti do období, za které je sestavována účetní závěrka pro potřeby mateřské společnosti, bude problematické.

Jak například přiřadit náklad – daň ze zisku do období, za které je sestavována účetní závěrka pro potřeby mateřské společnosti ve variantě „1&III“, tj. kdy za dvě po sobě jdoucí účetní období dceřiné společnosti je vykázán zisk (a tedy v obou obdobích vzniká povinnost daně ze zisku), avšak za období od 1. 7. do 30. 6. následujícího roku vznikla (a to v obou polovinách tohoto období) ztráta? Nebo opačně (viz varianta „4&II“), kdy za dvě po sobě jdoucí účetní období dceřiné společnosti je vykázána ztráta (a tedy se předpokládá, že povinnost daně ze zisku nevznikla), avšak za období od 1. 7. do 30. 6. následujícího roku je vykázán zisk, který vznikl v obou polovinách tohoto období. I další kombinace typu „1&II“, „3&IV“ atd. mohou činit problémy.

Možná řešení tohoto problému lze nejlépe vysvětlit na příkladu:

Zadání:

Pro potřeby tohoto příkladu, nechť sazba daně činí 25 % a je neměnná, účetní zisk nechť je zároveň daňovým základem (tj. neexistují daňově neúčinné náklady a výnosy) a bude-li vykázána účetní ztráta, nechť je daňový základ nulový. O tuto ztrátu je možné snížit kladný daňový základ v následujících zdaňovacích obdobích. Za zdanitelné období nechť se považuje kalendářní rok a vývoj výsledku hospodaření odpovídá následující tabulce:

² Viz v tabulce č. 1 varianta označená 5. pokračující v následujícím roce jako V. nebo varianta 6. pokračující v následujícím roce jako VI.

Tab. 2: Vývoj výsledku hospodaření v dceřiné společnosti s přesností na pololetí (údaje uvedeny v mil. Kč)

Rok 2003				Rok 2004			
Výsledek hospodaření			Daň ze zisku	Výsledek hospodaření			Daň ze zisku
1. pol.	2. pol.	rok		1. pol.	2. pol.	rok	
8	-2	6	1,5	5	-6	-1	

Rok 2005				Rok 2006			
Výsledek hospodaření			Daň ze zisku	Výsledek hospodaření			Daň ze zisku
1. pol.	2. pol.	rok		1. pol.	2. pol.	rok	
6	-3	3	0,5	4	-5	-1	0

Dceřiná účetní jednotka má za úkol sestavit účetní závěrku za běžné období mateřské společnosti počínající 1. 7. 2005 a končící 30. 6. 2006 a z důvodu srovnatelnosti účetních údajů dále také sestavuje účetní závěrku za dvě bezprostředně předcházející období. Jakým způsobem by měla do těchto období přiřadit daň ze zisku?

Řešení:

Teoreticky existují tři variantní řešení, jak daň ze zisku do těchto „druhotných“³ výkazů přidělit. První možný způsob vychází z toho, že ze ztráty se daň neplatí, a proto do pololetí, kdy účetní jednotka vykazuje ztrátu by měla automaticky zahrnout nulovou daň ze zisku. Naopak do pololetí, kdy účetní jednotka vykazuje zisk by měla zahrnout 100 % nákladu na daň ze zisku. Tedy:

Tab. 3: 1. způsob rozvržení nákladu na daň ze zisku do „druhotné“ účetní závěrky (údaje uvedeny v mil. Kč)

Období →	7/2003 – 6/2004			7/2004 – 6/2005			7/2005 – 6/2006		
Položka ↓	2. pol.	1. pol.	celkem	2. pol.	1. pol.	celkem	2. pol.	1. pol.	celkem
VH	-2	5	3	-6	6	0	-3	4	1
Daň	0	0	0	0	0,5	0,5	0	0	0

Z tabulky jsou patrná problematická místa při tomto rozložení nákladu na daň ze zisku. Např. v období od 1. 7. 2003 do 30. 6. 2004 by byla vykázána nulová daň, přestože výsledek hospodaření za toto období by byl zisk ve výši 3 mil. Kč. Stejně tak za období od 1. 7. 2004 do 30. 6. 2005 je vykázán nulový výsledek hospodaření, avšak do tohoto období tento způsob přiřadí náklad na daň ve výši 0,5 mil. Kč. Dalším předpokladem tohoto rozvržení je znalost výsledku hospodaření za následující pololetí, kterou účetní jednotka při sestavení „druhotné“ závěrky za období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006 (bude-li ji sestavovat např. v měsíci září 2006) rozhodně mít nebude.

³ Za předpokladu, že účetní závěrka za řádné účetní období dceřiné společnosti (tedy za kalendářní rok) bude považována za „prvotní“

Druhým možným způsobem je rozložení daně adekvátně tomu, jaké výše zisku/ztráty bylo dosaženo v příslušném pololetí:

Tab. 4: 2. způsob rozvržení nákladu na daň ze zisku do „druhotné“ účetní závěrky (údaje uvedeny v mil. Kč)

Období → Položka ↓	7/2003 – 6/2004			7/2004 – 6/2005			7/2005 – 6/2006		
	2. pol.	1. pol.	celkem	2. pol.	1. pol.	celkem	2. pol.	1. pol.	celkem
VH	-2	5	3	-6	6	0	-3	4	1
Daň	-0,5	1,25	0,75	-1,25	1,5	0,25	-0,75	1	0,25

Způsob vychází z toho, aby byla do příslušných pololetí přiřazena skutečná daňová povinnost. Specifikem tohoto rozložení nákladu na daň je skutečnost, že by se v pololetí, ve kterém účetní jednotka dosáhla ztráty, měl zúčtovat záporný daňový náklad. Jak vyplývá z výše uvedené tabulky, bylo tak učiněno vždy ve 2. pololetích, neboť v těchto obdobích dceřiná účetní jednotka vykazovala ztrátu.

Toto samozřejmě platí jen pro část období, za které je sestavována „druhotná“ účetní závěrka, protože celkový náklad na daň ze zisku za dané období nemůže být záporný. Je-li tedy za kalendářní rok 2004 vykázána u dceřiné společnosti ztráta ve výši 1 mil. Kč, z čehož vyplynulo, že daňová povinnost za r. 2004 je nulová, měl by být součet nákladů na daň ze zisku za 1. a 2. pololetí r. 2004⁴ (přiřazený do dvou po sobě jdoucích účetních závěrek) také nulový.

Podstatnou výhodou oproti předcházejícímu způsobu řešení je, že nemusí být známa skutečná daňová povinnost za poslední účetní období dceřiné společnosti. Dceřiná účetní jednotka vždy do 1. pololetí kalendářního roku zachytí náklad na daň ze zisku pomocí tvorby rezervy. Tento náklad na daň ze zisku spočte vždy jako součin výsledku hospodaření za toto pololetí a sazby daně. Jediným limitem při tomto způsobu je, aby výsledný náklad na daň ze zisku za období od 1. 7. do 30. 6. následujícího roku nebyl záporný. Z tohoto důvodu byl také do 2. poloviny r. 2004 přiřazen náklad na daň ze zisku ve výši -1,25 mil. Kč a nikoliv -1,5 mil. Kč, jak by vycházelo prostým součinem základu daně a daňové sazby (tedy -6 mil. · 25 %).

S ohledem na to, že nelze tvořit rezervu na daň v případě záporné hodnoty, je potřeba zvolit jiný způsob zachycení nákladu na daň než prostřednictvím tvorby rezerv. Při zachycení záporné hodnoty nákladu na daň ze zisku jde vlastně o to, že výsledná daň za 12 po sobě jdoucích měsíců je nižší než by byla daň spočtená za prvních 6 po sobě jdoucích měsíců.

V naší platné úpravě účetnictví není jednoduché najít pro zachycení odhadu nákladu na daň v případě, že vychází záporný, položku, která by byla inverzní k tvorbě rezervy na daň. Při hledání vhodné položky je potřeba si uvědomit, že by to měla být položka vykázaná v aktivech, avšak výše této položky se pouze odhaduje (vychází-li se z předpokladu, že výše výsledku hospodaření za následující pololetí ještě není známa). Pak jedinou možností pro podvojně zachycení záporného nákladu na daň ze zisku by bylo proučtování souvztažně proti dohadné položce aktivní.

⁴ Viz zvýrazněná políčka v tabulce č. 4.

Třetí možný způsob se od druhého liší pouze v tom, že do pololetí, v němž je vykázána ztráta, přiřazuje záporný náklad daň ze zisku vycházející z násobku sazby daně a záporného výsledku hospodaření za toto pololetí. Tj. není omezen skutečnou výší nákladu na daň ze zisku, jako tomu bylo u předchozího způsobu. V podstatě se od předchozího způsobu v rámci tohoto příkladu liší pouze v přiřazení daně do 2. pololetí roku 2004 – viz vystínované políčko v tabulce č. 5:

Tab. 5: 3. způsob rozvržení nákladu na daň ze zisku do „druhotné“ účetní závěrky (údaje uvedeny v mil. Kč)

Období →	7/2003 – 6/2004			7/2004 – 6/2005			7/2005 – 6/2006		
Položka ↓	2. pol.	1. pol.	celkem	2. pol.	1. pol.	celkem	2. pol.	1. pol.	celkem
VH	–2	5	3	–6	6	0	–3	4	1
Daň	–0,5	1,25	0,75	–1,5	1,5	0	–0,75	1	0,25

K rozdílnému řešení dochází v rámci účetního období 2004. V „prvotní“ účetní závěre dceřiné společnosti je vykázána ztráta ve výši 1 mil. Kč a tudíž daňová povinnost za r. 2004 je nulová. Avšak součet nákladů na daň ze zisku za 1. a 2. pololetí r. 2004⁵ (přiřazený do dvou po sobě jdoucích účetních závěrek) nulový není. Tento způsob alokace nákladu na daň ze zisku do účetního období vychází z toho, že nesmí vyjít záporný náklad na daň ze zisku v rámci období, za které je sestavována účetní závěrka, ale bez ohledu na skutečnou daňovou povinnost vycházející z účetního období dceřiné společnosti. Tzn., že je možné uplatnit ztrátu dříve, než se prokáže⁶, že byl pro její uplatnění skutečně vytvořen dostatečně velký daňový základ.

Všechny ostatní charakteristiky tohoto způsobu jsou shodné se způsobem předchozím.

Závěr

Při srovnání jednotlivých variant se jako nejvhodnější jeví 2. způsob, neboť do „druhotné“ účetní závěrky rozděluje náklad na daň ze zisku pouze v té výši, v jaké byla v „prvotní“ účetní závěre dceřiné společnosti vykázána daňová povinnost, přičemž při tomto způsobu rozdělení nemusí dceřiná společnost znát vývoj svého výsledku hospodaření v následujícím pololetí. Náklad na daň ze zisku za 1. pololetí kalendářního roku, které je druhou polovinou účetního období mateřské společnosti zachycuje prostřednictvím tvorby rezervy, eventuálně v případě záporné částky zřejmě prostřednictvím dohadné položky aktivní, z čehož je na první pohled patrné, že skutečná daňová povinnost může být v jiné výši.

První způsob má svá úskalí právě v případech, kdy v účetní závěre za období od 1. 7. do 30. 6. následujícího roku může být vykázán kladný výsledek hospodaření (a za předpokladu, že účetní výsledek hospodaření je zároveň daňovým základem by za toto období vycházel i kladný základ daně), a přesto do tohoto období nebude přidělen žádný náklad na daň ze zisku. Dalším nepřehlédnutelným záporným momentem tohoto možného způsobu řešení je nutná znalost vývoje výsledku hospodaření za bezprostředně následující pololetí účetního období, neb tento způsob pouze alokuje skutečně spočtenou výši daňové povinnosti do dvou pololetí,

⁵ Viz tučně zvýrazněné hodnoty v tabulce č. 5

⁶ Neb výsledná daňová povinnost za kalendářní rok ještě nemusí být známa

aby z nich pak bylo možné sestavit účetní závěrku za období, za které to požaduje mateřská společnost.

Třetí způsob, ačkoliv je značně podobný druhému možnému řešení, není vhodný z toho důvodu, že by bylo možné uplatnit ztrátu dříve, než je pro její uplatnění vytvořen dostatečně kladný daňový základ. Tento způsob se totiž vůbec neohlíží na to, v jaké výši byla vyčíslena skutečná daňová povinnost, a náklad daň ze zisku přiděluje do příslušného pololetí v částce, která je výsledkem součinu základu daně (za příslušné pololetí) a sazby daně.

Problematika nestejného závěrkového data v konsolidované skupině na příkladu daně ze zisku

Marie Zelenková

ABSTRAKT

Popis tří možných způsobů, jak přidělit náklad na daň ze zisku z účetní závěrky dceřiné společnosti do účetní závěrky, jejíž sestavení požaduje společnost mateřská, aby mohla připravit konsolidovanou účetní závěrku, je-li účetním obdobím mateřské společnosti období jiné než je účetní období dceřiné společnosti.

Klíčová slova: Daň ze zisku; Základ daně; Zisk; Ztráta; Účetní období; Účetní závěrka; Dceřiná společnost; Mateřská společnost.

Problems of Different Balance-sheet Dates in a Group. Case of Income Taxes

ABSTRACT

Description of three various approaches to allocate income tax expense from financial statements of a subsidiary to financial statements according to the requirement of its parent company in case of the financial statements of a subsidiary used in the preparation of consolidated financial statements are prepared as of a reporting date different from that of the parent.

Key words: Income tax; Tax base; Profit; Loss; Accounting period; Financial statements; Subsidiary company; Parent company.

JEL classification: M41.