4 PRAKTICKÝ VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ

4.1 Představení podniku a jeho přechodných rozdílů

Podnik, který jsem si vybrala pro svou praktickou část, si nepřeje být jmenován (do doby odevzdání této práce nebudou výsledky podniku zveřejněny), proto jej budu dále představovat jako podnik P. Tento podnik působí v oblasti průmyslové, ve své výrobě zaměstnává více než 1000 zaměstnanců a má formu akciové společnosti. Podnik P uzavírá s odborovou organizací každoročně kolektivní smlouvu, ze které vyplývají některé další nároky zaměstnanců. Pro účely mé práce je důležité, že účtuje o odložené dani a zároveň u něj existuje větší množství přechodných rozdílů ovlivňující její výši i výpočet. Podnik P je součástí holdingu, je tedy svázán holdingovými pravidly, a proto je do jeho účetnictví promítnuto více postupů účtování dle IFRS.

Dle výroční zprávy z roku 2007 podnik P dosáhl zisku v řádech miliard Kč. Tento pozitivní výsledek hospodaření se v roce 2008 snížil a byl nadále ovlivňován probíhající hospodářskou krizí a podle auditovaných výsledků za rok 2009 podnik P dosáhl ztráty.
Podnik P účtuje o odložené dani z důvodů výše zmíněných, je to akciová společnost, proto musí sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu[1] a pro toto účtování využívá v souladu s vyhláškou[2] metodu závazkovou rozvahového způsobu.

V příloze č. 2 uvádím rozvahu podniku P za rok 2009, z ní jsou zřejmé účetní hodnoty majetku i opravných položek k němu a závazků, včetně rezerv. V rozvaze podniku P v druhém sloupci na straně aktiv nazvaném korekce můžeme najít nejenom oprávky (u dlouhodobého majetku), ale i opravnou položku, která také zakládá přechodný rozdíl. Opravné položky můžeme sledovat v části B II řádek 2.2 a 3.2 rozvahy. Tato opravná položka vyplývá z přecenění při přeměně podniku v době vzniku. Takto vzniklé části odložené daně jsou dále rozvedeny v bodech 4.2 a 4.3. V části C I zásob rozvaha vykazuje opravné položky, které budu dále popisovat v bodu 4.4. Dále v části C III krátkodobé pohledávky je uvedena částka opravné položky k obtížně dobytným pohledávkám, ty jsou dále popsány v bodě 4.5 mé práce.

[1] § 18 odst. 3 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
[2] §59 odst. 2 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Dále na straně pasiv najdeme další přechodné rozdíly, v bodě A V je vidět částka výsledku hospodaření běžného období, což je ztráta. V části B I jsou obsaženy rezervy, které podnik P tvoří a o nichž je pojednáno v bodě 4.7 a 4.8.

Sociální a zdravotní pojištění ke mzdám vyčísleným za měsíc prosinec je hrazeno v termínu (tedy do konce měsíce ledna), stejně tak daně se platí ve správném daňovém období, proto nevzniká žádný přechodný rozdíl. Ale podnik P vytváří dohadné doložení na sociální a zdravotní pojištění z prémií a odměn nevyplacených v daném roce a z částek nevybrané dovolené (viz 4.8.6). Dalším možným přechodným rozdílem se mohou stát náklady na výzkum a vývoj (v případě, že je společnost ve ztrátě, což podnik P za rok 2009 splňuje). Ani tuto částku odložené daně však podnik P neúčtuje, protože jejich náklady na výzkum a vývoj nesplňují podmínky pro odečtení od daně z příjmů. Důvodem pro toto vyloučení je skutečnost, že podnik P výsledky výzkumu a vývoje nakupuje od jiných subjektů.[3]

4.2 Odložená daň z titulu rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého hmotného majetku

Podnik P oceňuje dlouhodobý majetek v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení a náklady s pořízením související. Účetní odpisy jsou obecně vypočteny podle předpokládané doby životnosti příslušného majetku. Předpokládaná životnost a účetní odpisy dlouhodobého majetku jsou stanoveny odpisovým plánem podniku P, který stanoví pro každou majetkovou kategorii základní odpisovou sazbu. Pro některá inventární čísla stanoví odpisový plán odpisové sazby odlišné od základních. Tato změna je způsobena rozhodnutím holdingu zajistit srovnatelnou dobu odpisování vybraných majetků v jednotlivých společnostech - členech holdingu. Společnost eviduje více než 3 000 inventárních čísel dlouhodobého majetku. Účetní i daňová evidence je zajištěna v samostatné části informačního systému podniku. Pro svou informaci jsem měla možnost nahlédnout do výpisů z této evidence a měla jsem možnost namátkově se přesvědčit o správnosti použitých odpisových sazeb v přehledné tabulce souboru majetku, která zahrnuje podrobné výpisy měsíčních účetních i ročních daňových odpisů. Ve stejné tabulce souboru majetku jsou vypsány daňové i účetní pořizovací ceny, oprávky i zůstatkové ceny k 31.12.2009. Pro nově pořízený majetek od 1.9.2007 bylo rozhodnuto o použití zrychlených daňových odpisů z důvodu lepšího zachycení opotřebení majetku v odpisech podniku. Tato skutečnost je promítnuta v údajích v tabulkách.

[3] § 34 odst. 4 Zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů

Pro výpočet odložené daně z titulu rozdílu odlišných zůstatkových cen dlouhodobého majetku tak potřebuji zjistit zůstatkovou cenu účetní a daňovou platnou k datu 31.12.2009. Pokud se odečte součet veškerých oprávek pro všechen dlouhodobý majetek od součtu veškerých původních cen dlouhodobého majetku, získá se účetní zůstatková cena. Stejný proces předchází stanovení daňové zůstatkové ceny.

Tabulka 1: Zůstatkové ceny podniku P (v Kč)

	Součet původních cen	Součet oprávek	Zůstatková cena
Účetní	12 061 853 499,78	8 492 126 962,06	3 569 726 537,72
Daňový/á	11 945 994 771,78	9 481 092 238,91	2 464 902 532,87

Pramen: Vlastní zpracování na základě dat podniku P

Zcela v souladu s ukázkovými příklady zde tedy mohu vypočítat odložený daňový závazek z tohoto titulu, který spolu s ostatními částmi odložené daně podniku za běžné období budu po odečtení počátečního stavu účtovat (viz poslední podkapitola 4.9).

Tabulka 2: Výpočet odložené daně I (v Kč)

	ÚZC	DZC	Rozdíl	Odložená daň
31.12.2009	3 569 726 537,72	2 464 902 532,87	1 104 824 004,85	209916560,92

Pramen: Vlastní zpracování na základě dat podniku P

4.3 Odložená daň z titulu opravných položek k dlouhodobému hmotnému majetku

V rozvaze podniku P je evidována opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku. Tato opravná položka představuje zůstatek opravné položky k nabytému majetku zaevidované při vzniku společnosti vkladem části podniku. V roce 2003 na základě doporučení auditorské firmy byla opravná položka k nabytému majetku rozdělena na opravnou položku k jednotlivým druhům vložených aktiv. Podle průměrné doby odpisování skupin vložených aktiv byla stanovena průměrná doba odepisování opravné položky ke stavbám na asi 34 let a opravné položky k movitým věcem na necelých 9 let. Ostatní opravné položky, vzniklé tímto přeceněním (např. část opravné položky připadající na pozemky), nezakládají přechodné rozdíly. Odpis opravné položky k majetku je prováděn měsíčně a účtován obdobně jako odpis majetku a tím se postupně snižuje na daňovou základnu. Z charakteru této opravné položky vyplývá přechodný rozdíl pro účtování odložené daňové pohledávky.

Tabulka 3: Odložená daň k opravným položkám k dlouhodobému majetku (v Kč)

	Opravná položka	Odložená daň
Opravná položka ke stavbám	652 089 765,53	123 897 055,50
Opravná položka k samostatným movitým věcem	120 579 028,11	22 910 015,34
Celkem	772 668 793,64	146 807 070,80

Pramen: Vlastní zpracování na základě dat podniku P

Podnik P nedrží žádné cenné papíry k obchodování a z toho důvodu vytvořená opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku nezakládá přechodný rozdíl pro výpočet odložené daňové pohledávky.

4.4 Odložená daň z titulu opravných položek k jednotlivým druhům zásob

Podnik P je podnikem výrobním, proto má vysoké množství zásob. V rozvaze vidíme, že zásoby tvoří materiál (včetně náhradních dílů k výrobním zařízením), polotovary, nedokončená výroba a zásoby hotových výrobků. Součástí každoroční inventarizace je kontrola výše ocenění zásob, kdy se porovnává ocenění v účetnictví a ocenění na trhu. V důsledku finanční krize se snížily ceny na trhu a podnik P vytvořil k jednotlivým druhům zásob potřebnou opravnou položku.

Dle vnitřní směrnice pro maloobrátkové zásoby, především náhradní díly s dobou uskladnění více než 1 rok, jsou stanoveny koeficienty pro stanovení výše opravné položky dle přiřazení k výrobním strojům a zařízením. Dle těchto koeficientů lze vyčíslit opravnou položku, která je v tomto případě ve výši 275 134 042 Kč (a je součástí opravné položky k materiálu v celkové výši 284 tis. Kč).

Tabulka 4: Výše opravné položky k zásobám (v Kč)

Druh zásob	Výše opravné položky
Materiál (včetně náhradních dílů)	284 278 855,64
Nedokončená výroba a polotovary	286 569 755,29
Hotové výrobky	84 623 115,17
Celkem	655 471 726,10

Pramen: Vlastní zpracování na základě dat podniku P

Opravná položka k zásobám ovlivnila v roce 2009 výsledek hospodaření, ale ne daňový základ, je tedy příčinou vzniku přechodného rozdílu a tedy i odložené daně.

$$OD = PR \times SD$$

$$124\,539\,628 = 655\,471\,726{,}10 \times 0{,}19$$

Dle vývoje na trhu podnik P předpokládá růst tržních cen a v důsledku toho i rozpuštění opravných položek v roce 2010. Odložená daňová pohledávka z titulu opravné položky k zásobám bude tedy s největší pravděpodobností uplatnitelná v dalším roce.

4.5 Odložená daň z titulu opravných položek k pohledávkám

Podnik P se v tomto titulu znovu řídí vlastními vnitřními směrnicemi, které jsou v tomto případě obsáhlejší a zahrnují i stanovení zákona, podle kterého by stejně musel řídit. Co se týče účetních opravných položek, jsou vytvořeny z důvodů opatrnosti (ovšem především na doporučení auditorů) nad rámec zákonem stanovených daňových opravných položek. Pro ilustraci přidávám i daňově uznatelné opravné položky stanovené zákonem.

Tabulka 5: Daňově uznatelné opravné položky k pohledávkám

Od konce sjednané lhůty dodání	Neuhrazená rozvahová hodnota z
Více než 6 měsíců	20%
Více než 12 měsíců	33%
Více než 18 měsíců	50%
Více než 24 měsíců	66%
Více než 30 měsíců	80%
Více než 36 měsíců	100%

Pramen: §8a zákona o rezervách

Tabulka 6: Účetní opravné položky podniku P

Doba od splatnosti nad:	**Tvorba opravných položek až do výše:**
6 měsíců (v IIS nad 180 dnů)	20 % zákonných, 10 % účetních,
12 měsíců (v IIS nad 360 dnů)	20 % zákonných, 80 % účetních.

Pramen: Vnitřní směrnice podniku P k opravným položkám k pohledávkám

Přehledná tabulka vypracovaná k opravným položkám k pohledávkám rozděluje pohledávky se splatností nad 6 měsíců do skupin dle ustanovení zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a jeho paragrafů a samostatně dle výše zmíněné tabulky. Níže je uvedena tabulka s procentní hodnotou daňově uznatelné opravné položky

Ve skupině dle §8 najdeme opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení, kdy je možné je vykázat daňově i účetně ve výši rozvahové hodnoty.

V těchto případech tedy nevzniká rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou. Přechodný rozdíl nevzniká ani v druhé skupině dle §8a, kdy lze vytvářet opravné položky jen v případě, kdy podnik včas podnikne kroky potřebné k uplatnění práva.[4] Ve skupině najdeme pohledávky, které jsou po splatnosti déle než 6 měsíců, ale dlužníci nejsou v insolvenčním řízení. Velikost těchto opravných položek je dána zákonem, naopak účetní opravné položky (poslední skupina) jsou tvořeny nad zákonný rámec, a proto pouze částky těchto účetních opravných položek zakládají přechodné rozdíly. Tyto opravné položky k pohledávkám jsou vedeny ve výši:

Tabulka 7: Účetní opravné položky k pohledávkám podniku P (v Kč)

Pohledávka za:	Zákonné opravné položky (%)	Účetní opravné položka (%)	Výše účetní opravné položky nad daňovou	Odložená daň
Podnik A	0	100	241 199,63	45 827,93
Podnik B	0	30	86 756,50	16 483,74
Podnik C	20	80	4 971,77	944,64
Podnik D	0	100	261 264,60	49 640,27
Podnik E	0	100	15 515 031,88	2 947 856,06
Podnik F	0	100	6 594 907,70	1 253 032,46
Podnik G	0	100	189 103,68	35 929,70
celkem			22 893 235,76	4 349 718,21

Pramen: Vlastní zpracování dat podniku P

Vnitřní směrnice s ohledem na zásadu opatrnosti nařizuje tvorbu opravné položky dle měsíců prodlení na 30 % (od 6 měsíců) a 100 % (od 12 měsíců). Jednotlivé pohledávky je nutné individuálně posoudit, zda se mohou v dalších letech stát daňově uznatelné. V případě, že není pravděpodobné, že bude pohledávka uhrazena, podnik ji odepíše do daňově neuznatelných nákladů (V tomto případě by tedy nedošlo k přechodnému rozdílu ani ke vzniku odložené daně). V našem případě podniku P lze pohledávky zakládající přechodný rozdíl rozdělit do několika skupin, dle povahy vzniku účetní opravné položky.

První z nich tvoří pohledávka za podnikem A, která je po splatnosti déle než jeden rok, ale podnik se zavázal plnit splátkový kalendář. K pohledávkám podniku B, které jsou po splatnosti déle než 6 měsíců, nebyly dosud učiněny žádné kroky k zajištění pohledávek, ale dle vyjádření obchodního oddělení lze předpokládat plnou úhradu během následujících 3 měsíců. Pohledávky podniku C jsou po splatnosti déle než jeden rok a současně byla vytvořena 20 % zákonná opravná položka. Poslední skupinou jsou opravné položky k pohledávkám podniků D, E, F a G, které mají povahu příslušenství k pohledávkám (tzn.

[4] Kroky popisuje zákon č. 216/1994 Sb., o rozhodčím řízení a o výkonu rozhodčích nálezů a zákon č. 71/1967 Sb., o správním řádu

úroky z prodlení) starším pěti let, zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů nedovoluje vytvářet v tomto případě zákonné opravné položky. Zde lze spatřit rozdíl oproti samotným přihlášeným pohledávkám za podniky D, E, F a G, ke kterým lze tvořit daňové opravné položky dle §8 (v dnešní době již ve 100 %, tedy nezakládají přechodný rozdíl).

Pohledávky podniků D, E, F a G, ke kterým se vztahují opravné položky, jsou přihlášeny do konkursního a insolvenčního řízení a odhadovaná velikost úhrady, dle vyjádření právního oddělení podniku P, je pouze malá část nominální hodnoty pohledávek. Přes nízkou ač nevyčíslenou pravděpodobnost úhrady těchto pohledávek, podnik P přesto účtuje odloženou daňovou pohledávku ve výši odpovídající 100 % opravné položky. Tuto výši opravné položky podnik P zaúčtoval dle vnitřní směrnice, pro odloženou daň je ale nutné vyhodnotit pravděpodobnost úhrady. „V případech, kdy nepředpokládáme budoucí daňovou uznatelnost pohledávky, není možné počítat odloženou daň“.[5] Dle vyjádření právního oddělení by bylo dle mého správnější počítat s určitým menším podílem pro tvorbu opravné položky a následně výpočet odložené daně, vzhledem k předpokladu, že úhrada pohledávek dosáhne malé části požadované hodnoty. Z těchto důvodů budu ve vlastním výpočtu předpokládat 20 % (která zde představuje „nízkou“ pravděpodobnost) úhrady těchto pohledávek pro výpočet odložené daně.

Dále také chci ve vlastním výpočtu zohlednit možnost zvýšení zákonné opravné položky u podniků B a C, které jsou po splatnosti déle než 6 měsíců a jeden rok. U těchto pohledávek je možné při splnění všech kroků k uplatnění práva vytvořit zákonné opravné položky ve výši 20 % a 33 % místo stanovených 20 % u podniku C.

Tabulka 8: Vlastní zpracování účetních opravných položek k pohledávkám podniku P pro výpočet odložené daně (v Kč)

Pohledávka za:	Daňové opravné položky (%)	Účetní opravné položky (%)	Výše účetní opravné položky nad daňovou	Odložená daň
Podnik A	0	100	241 199,63	45 827,93
Podnik B	20	10	28 918,83	5 494,58
Podnik C	33	67	4 163,86	791,13
Podnik D	0	80	209 011,68	39 712,22
Podnik E	0	80	12 412 025,50	2 358 284,84
Podnik F	0	80	5 275 926,16	1 002 425,97
Podnik G	0	80	151 282,94	28 743,76
celkem			18 322 528,60	3 481 280,43

Pramen: Vlastní zpracování na základě dat podniku P

[5] JANOUŠKOVÁ J. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2007. 86 s. ISBN 978-80-247-1852. s. 56

Na základě vlastního výpočtu bych odloženou daňovou pohledávku z titulu opravných položek k pohledávkám vyčíslila na 3 480 tis. Kč, nižší o bezmála 1 mil. Kč z výše uvedených důvodů.

4.6 Odložená daň z titulu vykázané ztráty z hospodaření podniku

Podnik P se v roce 2009 ocitl ve ztrátě, ale v dalších letech opět předpokládá zisk dle následující tabulky.

Tabulka 9: Předpokládaný hospodářský výsledek v následujících letech (v mil Kč)

	2010	2011	2012	2013	2014
Předpokládaný výsledek hospodaření před zdaněním	-185	1 079	2 165	2 214	2 439
Předpokládaný základ daně	-519	0	1 608	2 544	2 781

Pramen: Předpoklady podniku P

V souladu se zákonem o daních z příjmů[6] podnik P předpokládá, že nejpozději během následujících 5 daňových období dosáhne dostatečného zisku, aby si mohl ztrátu roku 2009 odečíst, lze tedy vypočítat odloženou daň z titulu převoditelné ztráty. Odložená daň se zde počítá z daňového základu (daňové ztráty) protože možnost odpočtu se týká daňové ztráty vyměřené nebo přiznané v předcházejících obdobích v daňových přiznáních. Údaj v rozvaze (1 462 664 tis. Kč) představuje rozdíl mezi účetními výnosy a účetními náklady v běžném období.

Tabulka 10: Kalkulace daňového základu 2009 (v Kč)

Výsledek hospodaření za účetní období	-1 462 553 716,93
Daň z příjmu běžnou činnost	-251 466 770,00
Výsledek hospodaření před zdaněním	-1 714 130 486,93
Připočitatelné položky celkem	594 595 190,93
Odpočitatelné položky celkem	-653 984 827,00
Daňový základ pro rok 2009	-1 773 520 123,00

Pramen: Kalkulace daňového základu podniku P pro rok 2009

Z kalkulace daňového základu jsme výše uvedeným způsobem zjistili daňovou ztrátu za rok 2009.

[6] §34 odst. 1

OD = PR x SD

336 968 823,4 = 1 773 520 123 x 0,19

Znovu se zde jedná o pohledávku, jelikož předpokládáme budoucí úsporu na dani.

4.7 Odložená daň z titulu úroků z prodlení

Přechodný rozdíl má formu časového rozdílu mezi účtováním úroků z prodlení a jejich daňovou znatelností v okamžiku zaplacení.

Podnik P účtuje o úrocích z prodlení vystavených i přijatých nedaňově a teprve po zaplacení je účtuje do daňových nákladů. Vzhledem k tomu, že se podnik P snaží o udržení dobrých vztahů s obchodními partnery, vystavuje pohledávky z titulu úroků z prodlení jen výjimečně. Z důvodu nízké částky se o přechodném rozdílu pro odloženou daň neuvažuje.
Částka faktur vystavených podnikem P na úroky z prodlení v roce 2009 nezaplacených do 31.12. 2009 je souhrnně 311 599,41 Kč a obsahuje pouze dvě položky. Pro úplnost ji zařazuji do svého výpočtu odložené daně.

OD = PR x SD

59 203,89 = 311 599,41 x 0,19

Úroky z prodlení přijaté jsou předmětem jednání s dodavateli a podnik o nich zpravidla účtuje se značným zpožděním. A k navedení do účetnictví dochází až po rozhodnutí o jejich úhradě, zde tedy nevzniká téměř žádný časový rozdíl (je zaplaceno do týdne). Podnik ovšem tvoří rezervu na riziko postihu vyplývajícího z neuhrazených závazků (dále viz bod 4.8.2)

4.8 Odložená daň z titulu rezerv a dohadného doložení

Pro větší přehlednost tuto podkapitolu dále dělím dle jednotlivých rezerv a dohadného doložení. Následující případy rezerv patří do kategorie ostatních rezerv a jsou vytvářeny jako nedaňové. Jedná se o případy, ve kterých zákon o daních z příjmů umožňuje uznání v okamžiku využití rezervy, všechny mají za následek odloženou daňovou pohledávku.

4.8.1 Rezerva na likvidaci ekologických zátěží

Účetní rezerva stanovená ve výši 6 660 000 Kč byla vytvořena pro úhradu souboru činností právních a dokumentačních, dále vydání stavebního povolení a samotných prací na likvidaci ekologických zátěží, především v následujících 3 letech. Odložená daň se spočítá z celé naplánované částky, která se bude postupně rozpouštět dle skutečného postupu práce.

$$OD = PR \times SD$$

$$1\,265\,400 = 6\,660\,000 \times 0{,}19$$

4.8.2 Rezerva na riziko pozdního placení závazků

Podnik P vytváří rezervu na rizika, která představují jeho možnou penalizaci za pozdní úhradu závazků k datu účetní závěrky. K datu 31.12.2009 byly k neuhrazeným závazkům možné úroky z prodlení vyčísleny dle všech záznamů informačního systému na 37 673 359,24 Kč. Tyto záznamy se čtvrtletně aktualizují a upravují.

$$OD = PR \times SD$$

$$7\,157\,938{,}26 = 37\,673\,359{,}24 \times 0{,}19$$

Podnik takto počítá odloženou daňovou pohledávku z maximálně možné penalizace za pozdní úhradu, ačkoli je pravděpodobnější, že skutečná výše penalizace této maximální částky nedosáhne. Z tohoto důvodu by odložená pohledávka měla být upravena podle očekávaného procenta skutečné penalizace, kterou ale podnik vzhledem k nejisté situaci na trhu odmítá vyčíslit. Vlastní výpočet se zde tedy neliší, protože nemám jakýkoli kvalifikovaný odhad výše konečné penalizace.

4.8.3 Rezerva na spotřebu emisních povolenek

Za rok 2009 byla stanovena výše plánované spotřeby povolenek na emise skleníkových plynů odborným útvarem na více než 200 000 ks. Vzhledem ke stavu povolenek na účtu podniku lze vyčíslit počet chybějících povolenek ve výši 98 941 ks. Hodnota přidělených povolenek se stanoví podle ocenění na teritoriálně nejbližším trhu s emisními povolenkami European Energy Exchange v Lipsku. Změny cen povolenek i kurzu se budou korigovat každé čtvrtletí. Dle cen k 31.12.2009 byla rezerva vytvořena ve výši 32 935 950,05 Kč, ze které se následně počítá odložená daňová pohledávka.

$$OD = PR \times SD$$

$$6\,257\,830{,}51 = 32\,935\,950{,}05 \times 0{,}19$$

4.8.4 Rezerva na riziko výsledku soudního sporu

Podnik P vytváří k datu účetní závěrky 31.12.2009 rezervu na riziko, které vyplývá z probíhajícího soudního sporu. Celkem se žalující strana domáhá zaplacení částky 891 000 Kč. Vzhledem k tomu, že s velkou pravděpodobností bude muset podnik P uvedenou částku uradit, byla na doporučení právního oddělení vytvořena k 31. 12. 2009 rezerva odpovídající celé částce. Z důvodu pravděpodobnosti uhrazení celé částky je vypočítána i odložená daň.

$$OD = PR \times SD$$

$$169\,290 = 891\,000 \times 0{,}19$$

4.8.5 Rezerva na zaměstnanecké požitky

Podnik P dále vytváří rezervu na budoucí výplatu zaměstnaneckých požitků garantovaných uzavřenou kolektivní smlouvou (pracovní jubileum každých 5 let, životní jubileum 50 let, odchod do penze). Takovéto náklady jsou v době vyplacení benefitů daňově uznatelné, a proto se k 31. 12. 2009 na základě údajů zaměstnanecké databáze podniku P (na období do roku 2053) vypočítává s pomocí diskontního faktoru 4,21 % a 2 % průměrné fluktuace. Hodnota rezervy byla takto stanovena ve výši 29 915 468 Kč.

$$OD = PR \times SD$$

$$5\,683\,938{,}92 = 29\,915\,468 \times 0{,}19$$

Tuto rezervu podnik P vytváří v souladu s holdingovou metodikou zachycení závazku k zaměstnancům.

4.8.6 Dohadně doložené nezaplacené sociální a zdravotní pojištění

K částkám nevyplacených prémií a odměn, které jsou dohadně doloženy v roční závěrce a obdobně k dohadu na nevybranou dovolenou podnik P dohadně doloží související sociální a zdravotní pojištění. V okamžiku čerpání zbytku dovolené nebo rozhodnutí o vyplacení odměn se odvádí toto sociální a zdravotní pojištění a zaplacením vstupuje do daní.

Tabulka 11: Odložená daň z rezervy na nezaplacené sociální a zdravotní pojištění (v Kč)

	Částka	Odložená daň
Sociální a zdravotní pojištění k nevyplaceným prémiím a odměnám	10 198 311,00	1 937 679,09
Sociální a zdravotní pojištění k nevybrané dovolené	2 562 219,94	486 821,79
Celkem	12 760 530,94	2 424 500,88

Pramen: Vlastní zpracování na základě dat podniku P

4.8.7 Rezerva na provize

Podnik P uzavírá smlouvy na vyplacení provizí za zajištění plateb vydaných faktur. Nárok provizionáře na vyplacení provize vzniká přijetím peněz za předmětnou dodávku. Provizionář může uplatnit svůj nárok až se zpožděním, po obdržení informace o zaplacení. Podnik P v případech, kdy nárok na provizi již vznikl, ale faktura na zaplacení provize bude vystavena v příštím roce, vytváří rezervu na nevyplacené provize.

Celkem čtyři provizionářské podniky mají nárok na vyplacení provize, který bude vyplacen v roce 2010 v celkové výši 6 645 326,70 Kč.

$$OD = PR \times SD$$

$$1\,262\,612{,}07 = 6\,645\,326{,}70 \times 0{,}19$$

4.9 Výsledná odložená daň

Jednotlivé přechodné rozdíly vypočítané odložené daně jsou uvedeny v následující tabulce, která představuje výpočet konečného stavu odložené daně v běžném období roku 2009.

Tabulka 12: Výpočet odložené daně dle podniku P (v Kč)

Přechodný rozdíl	Odložená daň
4.2 Odložená daň z titulu rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého hmotného majetku	209 916 560,92
4.3 Odložená daň z titulu opravných položek k dlouhodobému hmotnému majetku	-146 807 070,80
4.4 Odložená daň z titulu opravných položek k jednotlivým druhům zásob	-124 539 628,00
4.5 Odložená daň z titulu opravných položek k pohledávkám	-4 349 718,21
4.6 Odložená daň z titulu vykázané ztráty z hospodaření podniku	-336 968 823,40
4.8.1 Rezerva na likvidaci ekologických zátěží	-1 265 400,00
4.8.2 Rezerva na riziko pozdního placení závazků	-7 157 938,26
4.8.3 Rezerva na spotřebu emisních povolenek	-6 257 830,51
4.8.4 Rezerva na riziko výsledku soudního sporu	-169 290,00
4.8.5 Rezerva na zaměstnanecké požitky	-5 683 938,92
4.8.6 Dohadně doložené nezaplacené sociální a zdravotní pojištění	-2 424 500,88
4.8.7 Rezerva na provize	-1 262 612,07
Celkem	-426 970 190,13

Pramen: Tabulka odložené daně podniku P pro rok 2009

Odložená daňová pohledávka v minulém období představovala částku 178 559 987 Kč, a v tomto období se zvýšila na 415 970 190 Kč. K 31.12.2009 se tedy zaúčtuje rozdíl 248 410 203 Kč na stranu Má dáti účtu 481 oproti straně Dal účtu 592.

Následuje upravená tabulka zahrnující úpravy, které považuji za důležité provést a výše jsem na ně již poukázala.

Tabulka 13: Vlastní výpočet odložené daně podniku P (v Kč)

Přechodný rozdíl	Odložená daň
4.2 Odložená daň z titulu rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou dlouhodobého hmotného majetku	209 916 560,92
4.3 Odložená daň z titulu opravných položek k dlouhodobému hmotnému majetku	-146 807 070,80
4.4 Odložená daň z titulu opravných položek k jednotlivým druhům zásob	-124 539 628,00
4.5 Odložená daň z titulu opravných položek k pohledávkám	-909 405,34
4.6 Odložená daň z titulu vykázané ztráty z hospodaření podniku	-336 968 823,40
4.7 Odložená daň z titulu úroků z prodlení	59 203,89
4.8.1 Rezerva na likvidaci ekologických zátěží	-1 265 400,00
4.8.2 Rezerva na riziko pozdního placení závazků	-7 157 938,26
4.8.3 Rezerva na spotřebu emisních povolenek	-6 257 830,51
4.8.4 Rezerva na riziko výsledku soudního sporu	-169 290,00
4.8.5 Rezerva na zaměstnanecké požitky	-5 683 938,92
4.8.6 Dohadně doložené nezaplacené sociální a zdravotní pojištění	-2 424 500,88
4.8.7 Rezerva na provize	-1 262 612,07
Celkem	-426 042 548,50

Pramen: Vlastní zpracování

Na základě vlastního vyhodnocení přechodných rozdílů lze pozorovat změny. První rozdíl představuje snížení odložené daňové pohledávky o 868 427,78 Kč z titulu úpravy přechodných rozdílů u opravných položek k pohledávkám (viz 4.5). Druhým rozdílem je rozdíl v aktivních úrocích z prodlení, jejichž odložený daňový závazek jsem vypočítala ve výši 59 203,89 Kč (viz 4.7). Je zřejmé, že přičtením těchto dvou rozdílů k celkové hodnotě vlastního výpočtu odložené daně se získá celková odložená daň vykázaná podnikem P. V bodu 4.8.2 jsem poukázala na malou pravděpodobnost realizace daňové pohledávky z celé maximální částky rezervy.

Každá odložená daňová pohledávka podléhá posouzení o její pravděpodobnosti a výši zaúčtování v souvislosti s dodržením zásady opatrnosti. Úvahám o realizovatelnosti odložených daňových pohledávek jsem se věnovala při popisu jednotlivých přechodných rozdílů. Jak jsem již zdůraznila v bodě 4.6, podnik P očekává v budoucích letech pozitivní vývoj ziskovosti a předpokládá dostatečný zisk pro uplatnění odložené daňové pohledávky v celé její výši.