VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
Fakulta financí a účetnictví
katedra finančního účetnictví a auditingu
studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Finanční vykazování odložené daně podle ČÚS, IFRS a US GAAP

Autor bakalářské práce: Petr Pilz

Vedoucí bakalářské práce: Jana Roe, Ph.D., CPA

Rok obhajoby: 2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Finanční vykazování odložené daně podle ČÚS, IFRS a US GAAP“ vypracoval samostatně a že jsem veškerou použitou literaturu a další prameny řádně označil a uvedl v přiloženém seznamu.

V …….. dne ……..

Petr Pilz

Poděkování

Rád bych tímto poděkoval Janě Roe, Ph.D., CPA za cenné rady, které mi poskytovala v průběhu zpracování bakalářské práce a také za čas, který mi věnovala. V neposlední řadě mé poděkování patří rodině a kamarádům, kteří mi byli oporou v průběhu celého studia.

Abstrakt

Název práce: Finanční vykazování odložené daně podle ČÚS, IFRS a US GAAP
Autor: Petr Pilz
Vedoucí práce: Jana Roe, Ph.D., CPA
Katedra: Katedra finančního účetnictví a auditingu

Klíčová slova: odložená daň, daň z příjmů, ČÚS, IFRS, US GAAP, přechodné rozdíly

Tato bakalářská práce je zaměřena na finanční vykazování odložené daně podle českých účetních standardů (ČÚS) ve srovnání s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) a americkými obecně uznávanými účetními zásadami (US GAAP). Popisuje účetní teorii, která je společná všem třem standardům, ale také odlišnosti (resp. společné znaky) těchto standardů při vykazování odložené daně v účetních výkazech. Cílem práce je vysvětlit pojetí odložené daně při jejím vykazování dle ČÚS a doplnit ho informacemi o tom, jak k jejímu vykazování přistupují IFRS a US GAAP tak, aby čtenář získal komplexnější přehled dané problematiky.

Abstract

Title: Financial reporting of deferred tax according to ČÚS, IFRS and US GAAP
Author: Petr Pilz
Supervisor: Jana Roe, Ph.D., CPA
Department: Department of Financial Accounting and Auditing

Keywords: deferred tax, income tax, CAS, IFRS, US GAAP, temporary differences

This bachelor thesis is focused on financial reporting of deferred tax according to Czech Accounting Standards (CAS), in comparison with International Financial Reporting Standards (IFRS) and Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP). It describes the accounting theory, which is common to all standards and also describes differences between these standards and reporting in financial statements. The aim of this thesis is to explain the concept of deferred tax and its reporting according to CAS and then add the information of its reporting according to IFRS and US GAAP so that the reader gets a complex overview of this issue.

Obsah

SEZNAM ZKRATEK **7**

ÚVOD **8**

1. ODLOŽENÁ DAŇ Z PŘÍJMŮ OBECNĚ **9**

1.1 ODLOŽENÁ DAŇ A JEJÍ VÝZNAM 9

1.2 PŘÍČINA VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ 9

1.2.1 Rozdíly mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně 10

1.3 NĚKTERÉ TITULY VEDOUCÍ KE VZNIKU ODLOŽENÉ DANĚ 13

1.4 METODY VÝPOČTU ODLOŽENÉ DANĚ 14

1.4.1 Metoda odložení 14

1.4.2 Závazková metoda 14

1.4.3 Hybridní metoda 15

1.5 VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ 16

1.5.1 Výpočet při změně sazby daně z příjmů 17

1.6 ČASOVÁ HODNOTA ODLOŽENÉ DANĚ 18

2. FINANČNÍ VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ PODLE ČÚS **19**

2.1 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA 19

2.2 POVINNOST ÚČTOVAT O ODLOŽENÉ DANI 20

2.3 ÚČETNÍ ZACHYCENÍ ODLOŽENÉ DANĚ 20

2.3.1 Přeměny obchodních korporací a vklady majetku 20

2.3.2 První vykázání odložené daně 21

2.4 VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DAŇOVÉ POHLEDÁVKY A ZÁVAZKU 21

2.5 SAZBA PRO VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ 22

2.6 KOMPENZACE ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH POHLEDÁVEK A ZÁVAZKŮ 22

2.7 INVENTARIZACE ODLOŽENÉ DANĚ 22

2.8 VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ V ÚČETNÍCH VÝKAZECH 22

2.8.1 Rozvaha 23

2.8.2 Výkaz zisku a ztráty 23

2.8.3 Příloha k účetní závěrce 23

3. FINANČNÍ VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ PODLE IFRS A US GAAP **24**

3.1 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA 24

3.2 ÚČETNÍ ZACHYCENÍ ODLOŽENÉ DANĚ 25

3.3 VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DAŇOVÉ POHLEDÁVKY A ZÁVAZKU 26

3.4 SAZBA PRO VÝPOČET ODLOŽENÉ DANĚ 27

3.5 KOMPENZACE ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH POHLEDÁVEK A ZÁVAZKŮ 27

3.6 INVENTARIZACE ODLOŽENÉ DANĚ 28

3.7 VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ V ÚČETNÍCH VÝKAZECH 28

3.7.1 Rozvaha 28
3.7.2 Výkaz zisku a ztráty 29
4. POROVNÁNÍ ČÚS, IFRS A US GAAP 30
5. PRAKTICKÝ PŘÍKLAD NA FINANČNÍ VYKAZOVÁNÍ ODLOŽENÉ DANĚ 31
5.1 HYUNDAI MOTOR MANUFACTURING CZECH, S.R.O. (ČÚS) 31
5.2 ŠKODA AUTO, A.S. (IFRS) 34
5.3 FORD MOTOR COMPANY (US GAAP) 36
5.4 SHRNUTÍ 39
ZÁVĚR 40
LITERATURA 41
SEZNAM TABULEK 44
SEZNAM OBRÁZKŮ 45
SEZNAM SCHÉMAT 46
SEZNAM PŘÍLOH 47

Seznam zkratek

ČÚS – České účetní standardy

IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

OD – odložená daň

ODP – odložená daňová pohledávka

ODZ – odložený daňový závazek

OD_{ZS} – odložená daň po změně sazby

SH – současná hodnota

US GAAP – Americké obecně uznávané účetní zásady

ÚO – účetní období

VH – výsledek hospodaření

ZD – základ daně

ZS_{OD} – změna stavu odložené daně

Úvod

Účetní jednotky mající povinnost platit daň z příjmů, tj. takové, jimž to ukládá daňová legislativa příslušné jurisdikce, ji v podvojném účetnictví počítají jako rozdíl mezi výnosy a náklady, tzn. z účetního výsledku hospodaření, upraveného o určité položky, které jsou stanovené daňovými zákony. Tím je zjištěn správný základ pro výpočet této daně, ze kterého se následně procentem, stanoveným zákonem o daních z příjmů, vypočítá daňová povinnost, která je pro účetní jednotky tzv. splatnou daní tohoto období.

Nesoulad mezi účetními pravidly a daňovými zákony, kterým je způsobena nerovnost účetního výsledku hospodaření a základu daně, dává vzniknout rozdílům, které jsou buď trvale, nebo dočasně neuznatelné (tzv. přechodné rozdíly). Právě odložená daň se používá k odstranění tohoto dvojího pojetí tím, že přiřazuje náklady na daň z příjmů do období, se kterým souvisí, čímž odstraňuje chybné vykázání disponibilního zisku a jeho předčasné přerozdělení. Správné chápání této problematiky a samotné vykazování odložené daně je tak velmi důležitým aspektem, jehož vyčíslení je však pro účetní jednotky často složitou záležitostí.

Hlavním cílem této práce je pojednat o vykazování odložené daně u účetních jednotek vykazujících tuto daň dle ČÚS. Tyto informace však budou doplněny o přístup k jejímu vykazování podle US GAAP a IFRS, čímž je čtenáři poskytnut širší pohled na danou problematiku.

Celá práce je rozdělena do pěti ucelených kapitol. První kapitola pojednává o odložené dani obecně, tzn. popisuje, co to vlastně odložená daň je, k čemu v účetnictví slouží, jak vzniká a jaké jsou různé metody jejího vyčíslení. Jsou zde uvedeny také vzorce, kterými se odložená počítá. Jedná se tak o podstatnou kapitolu, která obsahuje výklad základních pojmů, které s odloženou daní souvisí a které jsou společné všem třem standardům.

Druhá a třetí kapitola již popisuje problematiku odložené daně dle jednotlivých standardů, tzn. ČÚS, IFRS a US GAAP, a to v různých oblastech, jako je přístup k účtování odložené daně, použitá sazba, ale také její vykázání v účetních výkazech. Čtvrtá kapitola poté tyto informace shrnuje v tabulce, čímž je celá problematika těchto kapitol přehlednější.

Pátá kapitola následně ukazuje rozbor odložené daně a její zobrazení v účetních výkazech u společností podnikajících v automobilovém průmyslu, a to dle všech tří standardů.

1. Odložená daň z příjmů obecně

V této kapitole pojednávám čistě o **účetní teorii**, zabývající se finančním vykazováním odložené daně, která je **společná všem** třem **standardům** (ČÚS, IFRS, US GAAP). Vysvětluji, co je odložená daň, jak dochází k jejímu vzniku, proč je důležité ji vykazovat, jaké jsou přístupy (metody) jejího vyčíslení, ale také samotný výpočet této daně. Kapitola obsahuje vysvětlení základních pojmů, které jsou důležité k pochopení celé problematiky.

1.1 Odložená daň a její význam

Účetnictví slouží jako zdroj informací, který potřebuje pro své řízení a rozhodování každý podnikatelský subjekt. Základem účetních systémů jednotlivých států jsou pak takzvané všeobecné účetní zásady. [6]

Vzhledem k tomu, že **odložená daň přiřazuje náklady na daň z příjmů správnému účetnímu období**, naplňuje nejen **akruální princip** (přiřazení nákladů a výnosů do období, se kterým věcně a časově souvisí), ale také **zásadu opatrnosti** (úbytky účtujeme tehdy, jsou-li pravděpodobné, zatímco výnosy až ve chvíli, kdy se stanou jistými [6]) a **srovnatelnost účetních informací** mezi podniky. [8] Zároveň však musí být dodržen **předpoklad trvání podniku**, bez kterého by nemělo cenu o odložené dani účtovat. [3]

Hned na začátku si musíme uvědomit podstatnou věc, která je důležitá k pochopení dalšího výkladu. I přesto, že pojem **odložená daň** z příjmů může působit jako daňový termín, jedná se zcela o **účetní problematiku**, která nemá žádný vliv na placení daně z příjmů jako takové – jak bylo zmíněno výše, jedná se pouze o nástroj, který přiřazuje náklady plynoucí z povinnosti platit daň z příjmů do období, se kterým souvisí [3] nebo také jinak „*slouží k dodržení zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví*“. [12]

Smyslem odložené daně je dále „*zadržet zisk, aby nedošlo k jeho vyplacení akcionářům, protože tento zisk bude muset být použit v budoucnu na úhradu daňové povinnosti*.“ [24]

1.2 Příčina vzniku odložené daně

V leckterých daňových systémech výpočet splatné daně sice vychází z účetního zisku před zdaněním, pro její konečné vyčíslení je však upravován. [27] Tyto daňové systémy

v jednotlivých státech potom chápou náklady a výnosy jinak než účetní legislativa. Určují také, které náklady a výnosy mohou být použity pro výpočet daně z příjmů běžného období, tzn. splatné daně, a které se do výpočtu nezahrnují (daňově neúčinné náklady a výnosy). Existují sice případy, kdy při výpočtu splatné daně můžeme **náklady a výnosy** podle daňových zákonů **zahrnout do základu daně**, ne však v tom období, ve kterém o nich bylo účtováno, ale až **v budoucích obdobích**. Právě tyto náklady a výnosy jsou pak odpovědné za vznik odložené daně. [2]

1.2.1 Rozdíly mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně

> Vznik odložené daně je zapříčiněn tím, že se na určité položky v účetnictví nahlíží z dvou různých úhlů pohledu – daňového a účetního. [13]

Odlišným pohledem na stejnou věc samozřejmě vznikají rozdíly[1], které mohou v tomto případě nabývat dvou podob.

1) **Trvalé rozdíly**, což jsou takové účetní náklady a výnosy, které nejsou daňovou legislativou nikdy uznány. Jsou sice zaúčtovány v běžném účetním období, ke kterému se i vztahují, nikdy však nebudou daňovým nákladem, resp. výnosem. Vzhledem k tomu, že tyto účetní náklady (resp. výnosy) jsou daňovými zákony definitivně neuznatelné (nejsou předmětem daně či jsou od daně osvobozené v případě výnosů), **odložená daň se jich netýká**. [3]

2) Druhou variantou jsou **rozdíly přechodné**. Zde se jedná o rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva (resp. závazku) v rozvaze a jejich daňovou základnou (hodnota uplatnitelná v budoucnu pro daňové účely). [3] Podle US GAAP a IFRS řadíme mezi tyto rozdíly i tzv. **časové rozdíly** (ČÚS je sice výslovně nezmiňují, odborná literatura však s tímto pojmem pracuje)[2]. Zde se jedná o rozdíl mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně, vznikající, pokud daňové zákony uznávají náklady a výnosy v jiném období, než ve kterém jsou zachyceny v účetnictví (uznány budou v jiném zdaňovacím období). [2]

[1] Pro ujasnění ještě uvedu, že existenci těchto rozdílů můžeme spatřit prakticky v každém státě. [2]

[2] Např. MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: GRADA Publishing, 2016, strana 67. ISBN 978-80-247-5806-0.

Dále tedy pojednávám o **přechodných rozdílech**, které jsou **odpovědné za vznik odložené daně**. Způsobují totiž, že i položky zachycené ve výsledku hospodaření v jiných obdobích ovlivňují daň z příjmů, kterou platí účetní jednotka v období běžném (nevychází pouze z dosaženého výsledku hospodaření běžného období). [3]

Jejich podrobnějším členěním zjistíme, že mohou být:

a) zdanitelné – vedou ke vzniku odloženého daňového dluhu (závazku),
b) odčitatelné – vedou ke vzniku odložené daňové pohledávky. [3]

Přechodné rozdíly zdanitelné a odčitatelné

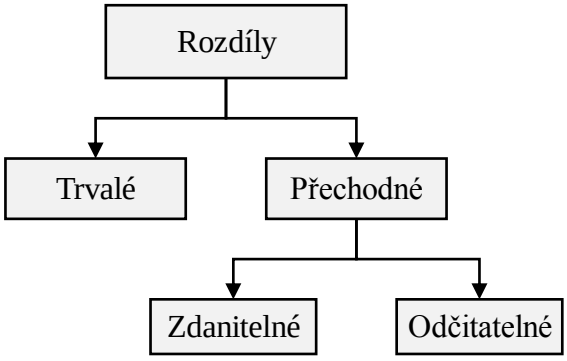
a) Zdanitelné přechodné rozdíly zvyšují základ daně (tím i daňovou povinnost) budoucích období a vznikají následovně:

- výnosy zaúčtujeme, do základu daně se dostanou později;
- náklady vstoupí do základu daně, účtujeme o nich později;
- poklesne daňová základna aktiva (resp. zvýší se daňová základna závazku), což se však neprojeví v účetnictví;
- vzroste účetní hodnota aktiva (resp. poklesne účetní hodnota závazku), která se ale neupraví pro daňové účely. [2]

b) Odčitatelné přechodné rozdíly snižují základ daně (tím i daňovou povinnost) budoucích období a vznikají následovně:

- výnosy nejprve vstupují do základu daně, pak až jsou zaúčtovány;
- náklady jsou nejprve zaúčtovány, do základu daně se zahrnou později;
- zvýší se daňová základna aktiva (resp. sníží se daňová základna závazku), což se však neprojeví v účetnictví. [2]

Schéma 1: Rozdíly mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně



Zdroj: vlastní úprava na základě zdrojů uvedených v této kapitole

Odložený daňový závazek

Představme si nyní situaci, že máme v běžném účetním období díky přechodným rozdílům nižší základ daně a vyšší výsledek hospodaření. Jinak řečeno v tomto období podnik odvede na splatné dani méně, než by odvedl, pokud by se počítala z účetního výsledku hospodaření. V budoucích obdobích tak může očekávat její částku vyšší, proto by měl zadržet tu část účetního zisku, která nebyla zdaněna, a ne ji rozdělit. Prostřednictvím odložené daně si tvoří zdroje k jejímu krytí. [2]

Jsou to právě **zdanitelné přechodné rozdíly**, které v budoucích obdobích vyústí v částky zvyšující základ splatné daně těchto období (budou uhrazeny), proto říkáme, že vzniká **odložený daňový závazek**. [8]

Odložená daňová pohledávka

V opačném případě, tedy za situace, kdy v běžném účetním období kvůli přechodným rozdílům základ daně převyšuje výsledek hospodaření, odvede podnik na splatné dani více, než by odvedl při výpočtu splatné daně z účetního výsledku hospodaření. Takový „přeplatek“ však bude podniku kompenzován tím, že na této dani v budoucích letech uspoří. [2]

Říkáme tak, že **odčitatelné přechodné rozdíly** (dále také nevyužité daňové ztráty a nevyužité daňové odpočty [2]) vyústí v částky snižující výsledek hospodaření při jeho úpravě na daňový základ v budoucích obdobích (částky budou uplatněny), a proto nám vzniká **odložená daňová pohledávka**. [8]

Tab. 1: Vznik odloženého daňového závazku a pohledávky

Typ odložené daně	Vztah VH a ZD běžného období	Přechodný rozdíl	Splatná daň běžného období	Splatná daň budoucích období
Odložený daňový závazek	VH > ZD	Zdanitelný	Nižší	Vyšší
Odložená daňová pohledávka	VH < ZD	Odčitatelný	Vyšší	Nižší

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zdrojů uvedených v této kapitole

1.3 Některé tituly vedoucí ke vzniku odložené daně

Podívejme se nyní na konkrétní případy, které mohou za to, že vzniká odložená daňová pohledávka nebo naopak odložený daňový závazek. Informace níže přitom uvádím ve vazbě na český zákon o daních z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb.).

Tab. 2: Příčiny vzniku odložené daně

Přechodné rozdíly	**Odložená daň**	**Příčina vzniku (příklady)**
Zdanitelné	Odložený daňový závazek	nižší účetní odpisy než daňové (vyšší účetní zůstatková cena)
		nezaplacená vystavená faktura za smluvní penále a úroky z prodlení
		zaplacené zdravotní a sociální pojištění zaúčtované v nákladech v minulém období (uplatnění odložené daňové pohledávky)
Odčitatelné	Odložená daňová pohledávka	vyšší účetní odpisy než daňové (nižší účetní zůstatková cena)
		účetní opravná položka
		účetní rezerva
		nevyužitá daňová ztráta
		nevyužitý odpočet na reinvestice
		nezaplacená přijatá faktura za smluvní penále a úroky z prodlení (bude uhrazeno v budoucnu)
		nezaplacené zdravotní a sociální pojištění zaúčtované v nákladech (bude uhrazeno v budoucnu)

Zdroj: MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: GRADA Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5806-0 (upraveno)

Je třeba zdůraznit, že tabulka neuvádí všechny příčiny a mohli bychom tedy najít další, zde jsou však uvedeny ty nejčastější. [9] IFRS a US GAAP zmiňují především složitější problematiku, jako jsou podnikové kombinace, přeceňování, rozdíly vyplývající ze vztahu mezi mateřským a dceřiným podnikem a další, jejichž rozbor však není cílem této práce. V praktické části je ukázáno, jak pojednávají účetní jednotky o těchto titulech v účetních závěrkách, a jak jsou dle jednotlivých standardů vykázány.

1.4 Metody výpočtu odložené daně

Po správné identifikaci přechodných rozdílů si musí účetní jednotka položit další otázku, a sice, kterou **sazbu daně** použije pro výpočet odložené daně. [3] Všechny tři standardy stanovují, kterou z následujících metod musí účetní jednotka použít, čímž je i předurčena sazba daně z příjmů, kterou musí respektovat.

Pro výpočet odložené daně zná účetní teorie následující metody:

1) metoda odložení,
2) závazková metoda (výsledkový nebo rozvahový přístup) a
3) hybridní metoda. [5]

1.4.1 Metoda odložení

Jedná se o metodu, která pracuje s odloženou daní jako s formou časového rozlišení. [27] Středem pozornosti této metody je co nejpřesněji vykázat výsledek hospodaření běžného období ve výkazu zisku a ztráty, přičemž kvantifikuje rozsah, kterým byl tento výkaz ovlivněn přechodnými rozdíly. [5] Pro výpočet odložené daně se používá **daňová sazba**, která je platná v období, **kdy došlo ke vzniku rozdílů** tzn. kdy tyto rozdíly ovlivnily účetní výsledek hospodaření. [27] Obrátí-li se přechodné rozdíly, dříve odložená daň se stane splatnou a je odúčtována s použitím té sazby daně, která byla platná, když rozdíly vznikly. Pokud tedy dojde ke změně sazby daně, není touto aktuální sazbou přepočítán zůstatek odložené daně a v rozvaze je uvedena částka, která neodpovídá skutečně splatné dani v budoucnu, tzn. závazku nebo částce, kterou na splatné dani v budoucnu ušetříme, tzn. pohledávce (to je také důvodem, proč ji **nedoporučují** jak **IFRS**, tak **US GAAP**). Budoucností tady přitom myslíme dobu, kdy dojde k převrácení přechodných rozdílů. [2] „*Tato metoda se tedy zaměřuje na přesné vykázání daní ve výsledovce, ale ne při změně daňové sazby v rozvaze.*“ [5]

1.4.2 Závazková metoda

Závazková metoda se naopak snaží pravdivě vykázat odloženou daň v rozvaze. Stanovuje ji jako pohledávku, o níž podnik zaplatí v budoucnosti na splatné dani méně, nebo naopak závazek, který bude muset zaplatit, protože se stane splatným. Při výpočtu odložené daně je u této metody vždy použita **aktuální daňová sazba**, tedy sazba, která bude platit v době, kdy budou přechodné rozdíly realizovány. [5] Tím je odstraněn nedostatek metody odložení, a sice v rozvaze uvádí pod položkou odložené daně výši skutečně

splatné daně v budoucnosti nebo naopak uspořené částky na splatné dani v budoucích obdobích. Ve výkazu zisku a ztráty je zahrnuta částka odložené daně vykázané nejen v tomto období, ale také přepočítané částky odložené daně z dřívějších období dojde-li ke změně sazby daně. [2] Závazkovou metodu můžeme počítat dvěma způsoby, a to výsledkově a rozvahově. [5]

Výsledkový přístup

Výpočet odložené daně závazkovou metodou pomocí tohoto přístupu vychází z **časových rozdílů**, tedy rozdílů mezi základem daně a výsledkem hospodaření, uznává-li daňový zákon některé náklady či výnosy v jiném účetním období, než ve kterém jsou zaúčtovány [2]. Jako příklad můžeme uvést rozdíl mezi odpisy účetními a daňovými. [5]

Po vynásobení časových rozdílů aktuální daňovou sazbou obdržíme částku odpovídající přírůstku, resp. úbytku odložené daně v rozvaze. [5]

Rozvahový přístup

Rozvahový přístup naopak odloženou daň počítá z **rozdílů přechodných**, tedy z rozdílů mezi základnou rozvahových položek vykázaných v účetnictví a pro účely daní. [2] Jedná se například o rozdíl mezi zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku z pohledu účetního a daňového. [5]

Po vynásobení přechodných rozdílů aktuální daňovou sazbou obdržíme částku, která odpovídá konečnému zůstatku odložené daně v rozvaze. [5]

Závazková metoda vycházející z rozvahového přístupu je používána všemi standardy (ČÚS, IFRS i US GAAP). [27]

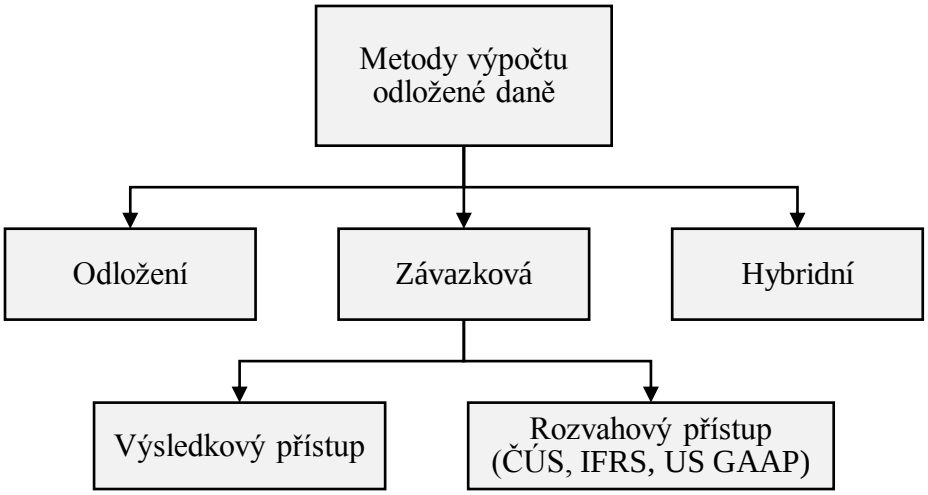
1.4.3 Hybridní metoda

Metoda hybridní je kombinací výše zmíněných metod, tj. metody odložení a závazkové metody. Tato metoda přechodné rozdíly rozděluje do dvou skupin podle toho, kdy vstoupí do základu daně, a to následovně:

- je-li o přechodných rozdílech nejprve účtováno a do základu daně vstoupí až později, použijeme pro výpočet odložené daně závazkovou metodu.
- Vstoupí-li však přechodné rozdíly nejprve do základu daně a až poté (v dalších obdobích) o nich účtujeme, použijeme metodu odložení. [5]

Ačkoliv je hybridní metoda z teoretického hlediska nejsprávnější, **není** kvůli své náročnosti **vyžadována** žádnými účetními předpisy ani standardy. [5]

Schéma 2: Metody výpočtu odložené daně



Zdroj: Vlastní zpracování na základě zdrojů uvedených v této kapitole

1.5 Výpočet odložené daně

Samotný výpočet odložené daně již není složitou záležitostí.

Odloženou daňovou pohledávku či závazek zjistíme jako **součet všech přechodných rozdílů**, tj. výsledného rozdílu (zdanitelného či odčitatelného), **násobený sazbou daně** z příjmů (stanovenou zákonem o daních z příjmů)[3] [15], tedy:

OD = výsledný přechodný rozdíl × sazba daně z příjmů

V praktické části své bakalářské práce jsem se ale vždy setkal s tím, že účetní jednotky postupují při jejím výpočtu konkrétněji (dle jednotlivých titulů), a to následovně: spočítají jednotlivé přechodné rozdíly, které následně vynásobí sazbou daně z příjmů. **Výsledek** je samozřejmě u obou těchto případů výpočtu **stejný**.

[3] O sazbách daně více pojednávám v kapitolách, které se zabývají jednotlivými standardy.

Příklad č. 1 Účetní jednotka vykazuje v různých letech rozvahové položky podle níže uvedené tabulky. Předpokládejme přitom, že sazba daně z příjmů činí pro oba roky 19 %[4].

Tab. 3: Výpočet odložené daně

Vybraná položka aktiv/pasiv	Datum účetní závěrky	
	31. 12. 2018	31. 12. 2019
Rozdíl zůstatkových cen dlouhodobého majetku (účetní ceny > daňové ceny)	- 180	- 350
Rezerva na záruční opravy	130	130
Opravná položka ke zboží	60	60
Neuplatněná daňová ztráta minulých let	100	0
Přechodné rozdíly celkem	**110**	**- 160**
Odložená daň při dané sazbě (zaokrouhleno)	**21**	**- 30**
Typ odložené daně	**Pohledávka**	**Závazek**

Zdroj: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018. 16. aktualizované vydání. Praha: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-121-5. (upraveno)

Řešení Jedná se o velmi zjednodušený příklad, který zdaleka nezahrnuje všechny přechodné rozdíly. Cílem tohoto příkladu je ukázat jednoduchost výsledného výpočtu odložené daně. Tabulkou bylo dokázáno, že při výpočtu je opravdu nejdůležitější zjistit jednotlivé přechodné rozdíly, dále se totiž jedná o jednoduché sčítání a násobení. Všimněme si také, že již po sečtení přechodných rozdílů je patrné, bude-li odložená daň pohledávkou (+) nebo naopak závazkem (-). Ještě dodám, že se jedná o příklad, kdy jsou položky vzájemně kompenzovány, k čemuž však jednotlivé standardy přistupují odlišně (blíže popsáno v kapitolách Kompenzace odložených daňových pohledávek a závazků).

1.5.1 Výpočet při změně sazby daně z příjmů

Může samozřejmě nastat situace, že dojde ke změně sazby daně z příjmů. V takovém případě je nutné přepočítat účet odložené daně v rozvaze. [15] Pro vyčíslení je používán následující **vzorec výpočtu odložené daně po změně sazby** (nový zůstatek) [3]:

$$OD_{ZS} = (\text{počáteční zůstatek OD v rozvaze} : \text{původní sazba daně}) \times \text{nová sazba daně}$$

[4] Jedná se přitom o sazbu daně z příjmů právnických osob platnou v České republice dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (§ 21 odst. 1).

Příklad č. 2 Účetní jednotka eviduje v rozvaze odložený daňový závazek. Přechodné rozdíly (zdanitelné) ze kterých ho v předchozím období vypočítala, činily 1 000 000 Kč. V tomto období platila sazba daně z příjmů ve výši 21 %, což znamená, že hodnota závazku činí 210 000 Kč. V následujícím zdaňovacím období však byla sazba snížena na 19 %. Vypočítejme nový zůstatek odložené daně po změně sazby daně z příjmů.

Řešení Dle výše uvedeného vzorce dostaneme:

$$\mathbf{(210\,000 : 0{,}21) \times 0{,}19 = 190\,000\ Kč}$$

Nový zůstatek odložené daně by měl činit 190 000 Kč. Jak vidíme, ani výpočet při změně sazby daně není nic složitého. Pokud bychom provedli mezivýpočet závorky, vždy bychom obdrželi hodnotu přechodných rozdílů minulého období, ze kterého se odložená daň počítala. Tím je zjištěn správný základ (v našem případě 1 000 000 Kč), který již budeme násobit novou sazbou. [3]

Tento výpočet však ukazuje celkovou částku, tedy tu, která by se měla objevit nově v rozvaze. To je však problém ve chvíli, kdy si uvědomíme, že k datu účetní závěrky **vykazujeme** pouze **změnu stavu odložené daně.** [3]

Z tohoto důvodu ještě uvádím jednoduchý vzorec, kterým zjistíme změnu stavu odložené daně. Po zaúčtování takto zjištěné částky dostaneme konečný zůstatek odložené daně v rozvaze [3]:

ZS_{OD} = počáteční zůstatek odložené daně − nový zůstatek odložené daně

Pokud by se nám zdál tento způsob zdlouhavý, můžeme postupovat i tak, že spočítáme výši odložené daně za běžné období, čímž zjistíme, jaký by měl být její zůstatek. Ten porovnáme se stávajícím zůstatkem a opět zaúčtujeme jen rozdíl. [7]

1.6 Časová hodnota odložené daně

Ačkoliv by se mohlo zdát vhodné ocenit odložený daňový závazek (resp. pohledávku) její současnou hodnotou (diskontovat ji) vzhledem k době realizace této daně až v budoucnu, podle ČÚS [27], US GAAP ani IFRS to není povoleno. [26]

2. Finanční vykazování odložené daně podle ČÚS

V této kapitole se již zaměřuji na vykazování odložené daně v ČR, přitom využívám dosud zmíněné informace. Pro lepší pochopení výkladu však některé pojmy zopakuji či spíše zpřesním dle legislativní úpravy platné v českém účetním prostředí.

2.1 Legislativní úprava

Problematikou odložené daně se aktuálně zabývá:

1) zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
2) vyhláška č. 500/2002 Sb. pro podnikatele (dále jen vyhláška)
   (§ 59 Metoda odložené daně a § 15a Výsledek hospodaření minulých let),
3) ČÚS pro podnikatele č. 003 – Odložená daň. [9]

Na pomyslném vrcholu legislativního rámce českého účetnictví stojí právě **zákon o účetnictví.** [8], přičemž vyhláškou č. 500/2002 Sb. se dále provádějí některá ustanovení tohoto zákona. Vyhláška mimo jiné popisuje následující oblasti:

- účetní jednotky účtující o odložené dani,
- metoda výpočtu odložené daně,
- zjištění odložené daňové pohledávky a závazku,
- problematika prvního vykázání odložené daně. [15]

Z těchto tří pilířů je však odložená daňová povinnost nejvíce upravena a legislativně ošetřena v **Českém účetním standardu pro podnikatele č. 003 – Odložená daň** [3], jehož cílem je vysvětlit základní postupy při účtování o odložené dani tak, aby byla zachována totožnost u všech účetních jednotek při vykazování položek:

- Odložená daňová pohledávka,
- Odložený daňový závazek,
- Daň z příjmů odložená – v kladném či záporném stavu. [13]

Standard také zmiňuje příčinu vzniku odložené daně, přechodné rozdíly včetně jejich členění na zdanitelné a odčitatelné, vysvětluje pojmy jako odložená daňová pohledávka a odložený daňový závazek. Tyto pojmy však byly vysvětleny v kapitole *1. Odložená daň z příjmů obecně*, a protože se shodují s pojetím v ČÚS č. 003, nebudu je znovu rozebírat. Standard dále ukazuje postup účtování, změní-li se sazba daně z příjmů nebo metoda výpočtu odložené daně. [13]

Již bylo zmíněno, že při výpočtu se používá **závazková metoda**, která vychází z **rozvahového přístupu**, což vyplývá z § 59 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Tento přístup k zjištění odložené daně však nebyl využíván vždy. Do 31.12.1992 nebylo o odložené dani účtováno vůbec, což se však změnilo dne 1. 1. 1993, kdy vešel v platnost nový zákon o účetnictví, kterým vznikla povinnost účtovat a vykazovat odloženou daň určité skupině podniků. Od tohoto data až do 31.12.2001 ji účetní jednotky sice počítaly na základě závazkové metody, využívaly však přístup výsledkový. Ani samotný výpočet odložené daně nebyl z počátku stejný jako dnes. Příčinou byly přechodné rozdíly, které se úplně původně počítaly pouze z rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy. Ke změně přitom postupně docházelo na základě snahy přibližovat českou účetní legislativu mezinárodním účetním standardům. [3]

2.2 Povinnost účtovat o odložené dani

Povinnost účtovat a vykazovat odloženou daň mají v České republice účetní jednotky **tvořící konsolidační celek** a dále účetní jednotky sestavující **účetní závěrku v plném rozsahu**. Plný rozsah účetní závěrky přitom podle zákona o účetnictví sestavují účetní jednotky podléhající ověření účetní závěrky auditorem a všechny akciové společnosti tzn. auditované, i ty, které auditu nepodléhají. [11] Ostatní účetní jednotky si sami stanoví, budou-li o této dani účtovat a vykazovat ji, či nikoliv. [15]

2.3 Účetní zachycení odložené daně

O odložené dani je účtováno stejně, jako je účtováno o transakci, která tuto daň vyvolala. Právě proto lze odloženou daň účtovat těmito způsoby:

1) výsledkově (i transakci, která odloženou daň vyvolala, účtujeme výsledkově)
2) do vlastního kapitálu (i transakci, která odloženou daň vyvolala, účtujeme do vlastního kapitálu). [7]

2.3.1 Přeměny obchodních korporací a vklady majetku

Zvláštní postavení zaujímá situace, kdy dojde k přeměně obchodní korporace nebo pokud je do podniku vložen majetek. V takovém případě totiž také vznikají rozdíly, které vedou ke vzniku odložené daně. Jedná se o to, že se sice zvýší (příp. sníží) účetní hodnota majetku na reálnou hodnotu, **daňová základna takového majetku** však **zůstane beze změny**. [9]

Za těchto okolností můžeme konstatovat následující vztahy:

a) **odložená daňová pohledávka** tzn. odčitatelný přechodný rozdíl v budoucnu vznikne v případě, kdy došlo k **přecenění směrem dolu** (daňová základna je vyšší než účetní); účtujeme proto ve prospěch (dal) vlastního kapitálu a na vrub (má dáti) účtu Odložený daňový závazek a pohledávka,

b) **odložený daňový závazek** tzn. zdanitelný přechodný rozdíl v budoucnu vznikne v případě, kdy došlo k **přecenění směrem nahoru** (účetní základna je vyšší než daňová); účtujeme proto na vrub (má dáti) vlastního kapitálu a ve prospěch (dal) účtu Odložený daňový závazek a pohledávka. [23]

2.3.2 První vykázání odložené daně

Podívejme se nyní na situaci, kdy účetní jednotce vznikne povinnost účtovat o odložené dani (např. začne podléhat auditu) a začne ji tak poprvé vykazovat (předpokládáme přitom, že ji v předchozích obdobích dobrovolně nevykazovala).

K výpočtu se přistupuje tak, jako by účetní jednotka o odložené dani účtovala od svého vzniku, z čehož vyplývá, že se v prvním roce jejího účtování počítá úplně ze **všech přechodných rozdílů,** vzniklých během existence účetní jednotky, které nadále existují k poslednímu dni předchozího účetního období. To znamená, že se **odložená daň počítá nadvakrát** – vždy z rozdílu mezi účetní a daňovou základnou aktiv příp. pasiv, poprvé však podle stavu evidovaného na začátku účetního období a podruhé podle stavu evidovaném na jeho konci. Odložená daň vztahující se k minulým účetním obdobím (stav evidovaný na začátku účetního období) se pak účtuje do vlastního kapitálu následovně:

a) **odložená daňová pohledávka** ve prospěch (dal) účtu Jiný výsledek hospodaření a na vrub (má dáti) účtu Odložený daňový závazek a pohledávka;

b) **odložený daňový závazek** na vrub (má dáti) účtu Jiný výsledek hospodaření a ve prospěch (dal) účtu Odložený daňový závazek a pohledávka. [9]

2.4 Vykazování odložené daňové pohledávky a závazku

Zatímco **odložený daňový závazek účtujeme vždy** (v plném rozsahu), u **odložené daňové pohledávky** musíme přihlížet na **zásadu opatrnosti.** [10] V praxi to znamená prověřit, s jakou pravděpodobností bude v budoucích obdobích dosaženo základu daně, který by umožnil její celkové, případně částečné pokrytí. Bude-li nejisté, že zdanitelný zisk v budoucnu odloženou daňovou pohledávku pokryje, je nutné ji snížit či vůbec

neuplatnit. Pro uplatnění zásady opatrnosti se dále doporučuje použít při výpočtu odložené daňové pohledávky **nejnižší** známou sazbu daně a u odloženého daňového závazku naopak **nejvyšší** sazbu daně, která je známa pro následující účetní období. [1] Existuje pouze jediná výjimka přechodného rozdílu, ze kterého se odložená daň nevykazuje. Jedná se o odložený daňový závazek, který plyne ze zachycení goodwillu (pouze u finančních institucí). [19]

2.5 Sazba pro výpočet odložené daně

Dle § 59 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je při výpočtu odložené daně použita taková sazba daně z příjmů, která bude platná v době, kdy budou uplatněny přechodné rozdíly. Není-li sazba daně známa, použije se ta, která je platná v následujícím účetním období.

2.6 Kompenzace odložených daňových pohledávek a závazků

Česká účetní legislativa povoluje vzájemnou kompenzaci (sečtení) odložených daňových pohledávek a závazků a jejich následné vykázání jako jedné položky. [15]

2.7 Inventarizace odložené daně

Účetní jednotky mají ze zákona povinnost podrobit odloženou daň (přičemž nezáleží, jestli se jedná o pohledávku nebo závazek) inventarizaci [1], jako každou jinou položku rozvahy. Prověřují se přitom následující oblasti:

a) jaké **tituly a v jaké výši vyvolaly vznik odložené daně**, což je důležité zejména proto, abychom nevykazovali zůstatek účtu Odložený daňový závazek a pohledávka, dojde-li ke změně či zániku přechodného rozdílu, ze kterého se tato daň počítala a

b) s jakou pravděpodobností bude dosažen **zdanitelný zisk v příštích obdobích**, pokud bylo účtováno o odložené daňové pohledávce. [9]

2.8 Vykazování odložené daně v účetních výkazech

Při vysvětlení, jak se odložená daň promítne do jednotlivých výkazů, budu hovořit o plném rozsahu jejich sestavení, který je závazný pro účetní jednotky vykazující odloženou daň, jak již víme z podkapitoly *2.2 Povinnost účtovat o odložené dani*. Ve své práci přitom zmiňuji tyto výkazy:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha k účetní závěrce.

2.8.1 Rozvaha

Podle přílohy č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. se odložená daň vykazuje jako dlouhodobá položka, tzn. **dlouhodobý závazek** nebo **dlouhodobá pohledávka.** [14]

2.8.2 Výkaz zisku a ztráty

V rámci tohoto výkazu je odložená daň vykazována pod položkou Daň z příjmů, která zahrnuje jak splatnou, tak odloženou daň. [14] Odložená daň se od 1. 1. 2016 nevykazuje zvlášť za běžnou a zvlášť za mimořádnou činnost, ale jako jedna položka. Důvodem je, že toto členění výkazu zisku a ztráty se počátkem roku 2016 přestalo používat úplně. Položky nákladů a výnosů za mimořádnou činnost jsou od tohoto data součástí buď provozního, nebo finančního výsledku hospodaření.

2.8.3 Příloha k účetní závěrce

V rámci přílohy nejsou kladeny na odloženou daň žádné zvláštní podmínky. Existují však určité obecné požadavky na doplňující informace k výkazům účetní závěrky, podle kterých můžeme říct, že je dobré v příloze účetní závěrky zmínit **metodu**, která byla použita při výpočtu odložené daně, a také **sazbu daně** z příjmů právnických osob. [3] Dále je žádoucí **pojednat o titulech**, ze kterých jsme výslednou odloženou daň vypočítali, ale i případnou kompenzaci odložené daňové pohledávky a závazku. Pokud jsme účtovali z důvodu prvního vykázání odložené daně či přeměn obchodních korporací, popř. vkladu majetku do vlastního kapitálu, uvedeme tuto informaci v oddíle zabývajícím se změnami vlastního kapitálu (pokud účetní jednotka sestavuje výkaz o změnách ve vlastním kapitálu samostatně, uvede tuto informaci tam). [9]

3. Finanční vykazování odložené daně podle IFRS a US GAAP

Národní účetní systémy v jednotlivých státech vycházejí z IFRS a US GAAP, které jsou hlavními účetními systémy světa. Základní rozdíl mezi nimi přitom je, do jaké míry jsou pro jejich uživatele závazné. Zatímco **IFRS** jsou založeny na **zásadách**, a tedy nemusí být vykládány a použity stejně jednotlivými státy (čímž je mimochodem snížena porovnatelnost účetních závěrek), **US GAAP** jsou účetním systémem, který je založený na **pravidlech**. Tato pravidla jasně stanovují, jak mají být US GAAP interpretovány a použity (porovnatelnost účetních závěrek se naopak výrazně zvyšuje). [4]

Ačkoliv již několik let probíhá mezi IFRS a US GAAP konvergenční projekt, tzn. snaha o jejich sblížení, a tedy eliminaci rozdílů mezi jednotlivými standardy, v případě Daní ze zisku to neplatí. Na základě diskuze mezi IASB (International Accounting Standards Board – rada vydávající IFRS) a FASB (Financial Accounting Standards Board – rada, která vydává US GAAP) bylo rozhodnuto o upuštění od konvergenčního projektu Daní z příjmů a provedení některých pozměňovacích návrhů IAS 12 místo toho. [20]

3.1 Legislativní úprava

IFRS
V současné době je problematika odložené daně v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví upravena především v **IAS 12 – Income taxes** (Daně ze zisku). Již samotný název napovídá, že je zde řešena nejen odložená, ale také splatná daň z příjmů, a to z pohledu výkaznictví, nikoliv výpočtu. Větší pozornost je však věnována právě odložené dani, která se zdá být složitější. Právě o ní pojednávám ve své práci, konkrétně o jejím vykazování v účetní závěrce. **Cílem** standardu IAS 12 je stanovit účetní úpravu těchto dvou daní. Jako hlavní problém, který zároveň tento standard řeší, se přitom jeví způsob vykázání současných a budoucích daňových důsledků ve vztahu k: – budoucím úhradám (resp. vyrovnáním) účetních hodnot aktiv (resp. závazků) vykázaných ve výkazu o finanční situaci (v rozvaze) účetní jednotky; – transakcím a jiným událostem běžného účetního období vykázaným v účetní závěrce účetní jednotky. [22]

US GAAP
Odložená daň je v rámci obecně uznávaných účetních zásad upravena v samostatném standardu **ASC 740 – Income Taxes** (Daně z příjmů), který stejně jako standard IAS 12 řeší problematiku odložené i splatné daně, větší pozornost přitom věnuje odložené dani. **Cílem** účtování daní z příjmů jsou dle tohoto standardu následující oblasti: a) vykázání daňových pohledávek a závazků splatných (resp. vratných) v běžném období; b) vykázání odložených daňových pohledávek a závazků z přechodných rozdílů či převedených daňových ztrát pro odhadnutí budoucích daňových dopadů, které z nich vyplývají. [16]

3.2 Účetní zachycení odložené daně

IFRS
Daňové důsledky jednotlivých transakcí a dalších událostí jsou dle IAS 12 **vykazovány stejným způsobem**, jakým jsou vykazovány samotné **transakce** a události, tedy: a) pokud je vykazujeme v zisku či ztrátě, také daňové důsledky, které s nimi souvisí, vykážeme v zisku či ztrátě; b) vykážeme-li tyto transakce a události v ostatním úplném výsledku, tzn. mimo výsledek hospodaření, také související daňové důsledky vykážeme tímto způsobem; c) u podnikových kombinací vykázání odložených daňových pohledávek a závazků ovlivní výši goodwillu, který vznikne při dané podnikové kombinaci nebo výši zisku z výhodné koupě. [22]
US GAAP
Odložená daň je dle US GAAP vykázána stejně, jako v případě IFRS, tedy paralelně s transakcí, která ji vyvolala. U daňových důsledků transakcí a ostatních událostí vykázaných v ostatním úplném výsledku však platí, že se následné změny z těchto položek vykazují ve výkazu zisku a ztráty (na rozdíl od IFRS). [18]

3.3 Vykazování odložené daňové pohledávky a závazku

IFRS
Odložený daňový závazek se vykazuje ze všech zdanitelných přechodných rozdílů. [18] Toto však neplatí pro **odloženou daňovou pohledávku**. Ta se samozřejmě vykazuje z odčitatelných přechodných rozdílů (dále také z převedených nevyužitých daňových ztrát a odpočtů), ale pouze v takovém rozsahu, v jakém bude pravděpodobně dosažen zdanitelný zisk, proti kterému bude možné využít těchto rozdílů (ztrát a odpočtů). [22] Následující výčet však popisuje výjimky, kdy se **odložená daň** na základě některých přechodných rozdílů **nevykazuje**: – odložené daňové závazky (neplatí pro odložené daňové pohledávky) nevykazujeme, pokud vznikly z důvodu prvního rozpoznání goodwillu; – odložené daňové závazky i pohledávky nevykazujeme, vznikají-li při prvním rozpoznání aktiva či závazku u takové transakce, která není podnikovou kombinací a která v době transakce neovlivňuje ani účetní, ani zdanitelný zisk (resp. daňovou ztrátu) [18]; – dále se jedná o „*závazky z investic do dceřiných podniků, poboček, přidružených podniků a podílů ve společném podnikání (např. vlivem nerozdělného zisku) v rozsahu, v jakém je účetní jednotka schopna načasovat zrušení přechodných rozdílů a je pravděpodobné, že tyto rozdíly nebudou v dohledné budoucnosti zrušeny*.“ [19] – v neposlední řadě se výjimka týká: „*odložených daňových pohledávek vyplývajících z odčitatelných přechodných rozdílů spojených s podíly v dceřiných podnicích, pobočkách, přidružených podnicích a s podíly ve společném podnikání; tyto pohledávky jsou uznány pouze v rozsahu, v němž je pravděpodobné, že přechodné rozdíly budou v dohledné budoucnosti zrušeny a že bude k dispozici zdanitelný zisk pro využití tohoto rozdílu.*“ [19]

US GAAP
Postup vykazování **odloženého daňového závazku** se shoduje s IFRS. [18] Postup při vykazování **odložené daňové pohledávky** se však liší od IFRS i ČÚS. Dle US GAAP jsou totiž pohledávky vykazovány ze všech odčitatelných přechodných rozdílů společně s **opravnou položkou** k nim – ta je potom vykázána v takové výši, ve které pravděpodobně nedojde k jejich realizaci. [18] Tím je zajištěno, že bude vykázána čistá (netto) částka, která bude pravděpodobně realizována. Na rozdíl od IFRS, US GAAP nevyjmenovávají žádné výjimky při prvním rozpoznání odložené daně. [21]

3.4 Sazba pro výpočet odložené daně

IFRS
Standard IAS 12 uvádí, že se odložená daň počítá podle daňových sazeb, které budou pravděpodobně platné v období, kdy dojde k realizaci aktiva, či vypořádání závazku. Může se přitom jednat o sazby, které jsou uzákoněny, či „podstatně uzákoněny“ – vlády některých jurisdikcí totiž mohou ohlásit daňovou sazbu, která se uzákoní až později. V takovém případě je odložená daň počítána pomocí takto ohlášené sazby. [22]
US GAAP
Oproti IFRS uznávají US GAAP použití pouze platných daňových sazeb. [21]

3.5 Kompenzace odložených daňových pohledávek a závazků

IFRS
IAS 12 povoluje kompenzaci odložených daňových pohledávek a závazků pouze pokud: a) má účetní jednotka ze zákona vymahatelné právo kompenzace splatných daňových pohledávek se splatnými daňovými závazky nebo b) odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky se vztahují k daním z příjmů vybíraným stejným daňovým úřadem. [22]

US GAAP
ASC 740 zakazuje vzájemné započtení odložených daňových pohledávek (resp. závazků) z jedné jurisdikce proti odloženým daňovým závazkům (resp. pohledávkám) z jurisdikce jiné. [16]

3.6 Inventarizace odložené daně

IFRS
IAS 12 uvádí, že zdanitelný zisk, který se používá pro posouzení výše, ve které bude vykázána odložená daňová pohledávka, se liší od zdanitelného zisku, ze kterého jsou daně z příjmů splatné. Aby se zamezilo dvojímu započítání, účetní jednotka jedná tak, jako by nedošlo k realizaci stávajících přechodných rozdílů při určování toho, bude-li k dispozici dostatek zdanitelných zisků k vykázání odložených daňových pohledávek nad rámec zdanitelných přechodných rozdílů. Při takovémto posuzování budoucích zdanitelných zisků do nich účetní jednotky navíc nezahrnují nově vzniklé odčitatelné přechodné rozdíly, protože odložená daňová pohledávka vyplývající z těchto rozdílů bude sama vyžadovat zdanitelný zisk k posouzení, jestli bude v budoucnu využita. [18]
US GAAP
Při vysvětlení inventarizace odložené daně dle US GAAP je aplikovatelný přístup podle IFRS s tím rozdílem, že US GAAP sice nezahrnují nově vzniklé odčitatelné přechodné rozdíly při posuzování budoucích zdanitelných zisků jako IFRS, zařazují tam však odhad v budoucnu vzniklých přechodných rozdílů. [18]

3.7 Vykazování odložené daně v účetních výkazech

3.7.1 Rozvaha

IFRS
Veškeré odložené daňové pohledávky a závazky jsou v rozvaze vykázány (pravidla pro vykázání výše) výhradně jako **dlouhodobá položka.** [26] Standard navíc stanovuje, že pohledávky a závazky plynoucí z odložené daně jsou vykazovány zvlášť od těch, které se vykazují za splatnou daň. [18]

US GAAP
V rozvaze se vykazuje odložená daňová pohledávka nebo závazek (pravidla pro vykázání výše) zcela jako **dlouhodobá položka**. Toto pravidlo však platí od přijetí Aktualizace účetních standardů (angl. Accounting Standards Update) ASU 2015-17 platné od konce roku 2016. Do této doby se mohla odložená daň vykazovat jako krátkodobá nebo dlouhodobá položka, a to podle povahy souvisejícího aktiva či závazku, který tuto odloženou daň vyvolal. [26] I v případě US GAAP platí, že se pohledávky a závazky vykazují zvlášť za splatnou a zvlášť za odloženou daň. [18]

3.7.2 Výkaz zisku a ztráty

IFRS
Položka „**daň z příjmů**“ v tomto výkazu zahrnuje jak splatnou, tak odloženou daň. Celkové náklady na tuto daň zaúčtované v daném období jsou přitom **součtem splatné daně a změny odložených daňových závazků a pohledávek** (tzn. rozvahových položek) v běžném období. To však neplatí, pokud je odložená daň vykázána v ostatním úplném výsledku nebo pokud vznikne na základě podnikové kombinace. [18]
US GAAP
Vykázání položky „**daň z příjmů**“ je stejné jako v případě IFRS, včetně uvedené výjimky. [18]

4. Porovnání ČÚS, IFRS a US GAAP

V předposlední kapitole srovnávám finanční vykazování odložené daně dle jednotlivých standardů v níže uvedené tabulce tak, aby čtenář získal koncentrované a přehlednější shrnutí teoretické části.

Tab. 4: Porovnání vykazování odložené daně podle ČÚS, IFRS a US GAAP

POLOŽKA K POROVNÁNÍ	ČÚS	IFRS	US GAAP
Legislativní úprava	ČÚS č 003 – Odložená daň	IAS 12 – Daně z příjmů	ASC 740 – Daně z příjmů
Metoda výpočtu	Závazková metoda počítaná pomocí rozvahového přístupu.		
Sazba daně z příjmů pro výpočet OD	Sazba platná v době uplatnění přechod. rozdílů, resp. sazba platná v příštím ÚO.	Sazba platná v době uplatnění přechod. rozdílů nebo ohlášená sazba.	Platná daňová sazba.
Účetní zachycení OD	Paralelně s transakcí, která odloženou daň vyvolala, s určitými výjimkami platnými pro US GAAP.		
Vykázání ODZ	Ze všech zdanitelných přechodných rozdílů (v plném rozsahu).		
Vykázání ODP	S ohledem na zásadu opatrnosti (v rozsahu, ve kterém bude pravděpodobně dosažen zdanitelný zisk, proti kterému budou započteny).		Ze všech odčitat. rozdílů (v plném rozsahu) s opravnou položkou k nim.
Výjimky při prvotním vykazování ODP a ODZ	U odloženého daň. závazku v případě goodwillu.	Existence řady výjimek.	Žádné.
Vykázání OD v rozvaze	Výhradně jako dlouhodobá položka.		
Vykázání OD ve výkazu zisku a ztráty	Vykazuje se pod položkou Daň z příjmů, která zahrnuje jak splatnou, tak odloženou daň.		
Kompenzace ODP s ODZ	Povolena.	Povoleno s určitými výjimkami.	Pouze v rámci jedné jurisdikce.
Převod OD na SH	Není povoleno.		

Zdroj: sestaveno na základě zdrojů uvedených v kapitolách 2 a 3

5. Praktický příklad na finanční vykazování odložené daně

V poslední kapitole své bakalářské práce se zabývá tím, jak konkrétně vypadá vykázání odložené daně v účetních závěrkách u účetních jednotek, vykazujících tuto daň dle ČÚS, IFRS i US GAAP. Vzhledem ke stanovenému rozsahu práce se zabývám nejdůležitějšími aspekty při vykázání odložené daně. Pro samotné zpracování praktické části jsem si vybral následující účetní jednotky, podnikající ve sféře automobilového průmyslu (výroba a prodej automobilů):

Tab. 5: Společnosti vybrané pro zpracování praktické části

NÁZEV SPOLEČNOSTI	POUŽITÝ STANDARD
Hyundai Motor Manufacturing Czech, s.r.o.	ČÚS
ŠKODA AUTO, a.s.	IFRS
Ford Motor Company	US GAAP

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společností

To, jaký standard účetní jednotka používá, můžeme nalézt v příloze účetní závěrky. Následující text vychází z výročních zpráv výše uvedených společností, přičemž jsou použity informace za rok 2017 (rozvahový den všech jednotek je 31.12.2017), protože výroční zprávy za rok 2018 ještě nebyly v době psaní bakalářské práce zveřejněny u všech těchto jednotek. Dále se zabývám pouze odloženými daněmi.

5.1 Hyundai Motor Manufacturing Czech, s.r.o. (ČÚS)

Jako první svou pozornost zaměřím na společnost Hyundai Motor Manufacturing Czech, s.r.o., podnikající v České republice. Tato společnost vede účetnictví dle ČÚS, v případě vykazování odložené daně podle ČÚS č. 003 a dalších předpisů zmíněných v kapitole *2.1 Legislativní úprava*. Nadále použiji informace, které tato účetní jednotka zmiňuje ve své výroční zprávě. [28] Společnost v příloze účetní závěrky uvádí, že jí odložená daň vyplynula z následujících titulů, v následujících částkách:

Obr. 1: Tituly vedoucí k odložené dani společnosti Hyundai

(údaje v tis. Kč)

	Stav k 31.12.2017	Stav k 31.12.2016
Oprávky dlouhodobého majetku	-1 087 286	-1 165 230
Opravná položka k zásobám	43 622	41 096
Rezervy	1 507 770	1 529 573
Celkem (+ pohledávka / - závazek)	**464 106**	**405 439**

Zdroj: výroční zpráva společnosti Hyundai [28]

Protože není zřejmé, kdy dojde k realizaci přechodných rozdílů, použila společnost Hyundai sazbu daně ve výši 19 % platnou v následujícím období. V příloze nalezneme podrobné vysvětlení jednotlivých titulů.

a) Oprávky dlouhodobého majetku

Jak ukazuje obrázek výše, společnost vykázala za rok 2017 **odložený daňový závazek** z titulu oprávek (přesněji z rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy) dlouhodobého majetku ve výši **1 087 286 tis. Kč** (u odloženého daňového závazku si přitom musíme částky představovat v záporném stavu, tj. s minusem). Z toho vyplývá, že daňové odpisy byly vyšší než odpisy účetní.

b) Opravná položka k zásobám

Společnost dále vykázala položku Materiál v úhrnné výši 2 271 740 tis. Kč, z toho, jak uvádí v poznámce 4 přílohy účetní závěrky, činily zásoby materiálu potřebné pro výrobu automobilů 1 978 594 tis. Kč a zásoby náhradních dílů 293 146 tis. Kč. Opravná položka k výrobnímu materiálu pak činila 18 047 tis. Kč a k náhradním dílům 188 340 tis. Kč. Společnost Hyundai tedy vykázala opravné položky k materiálu v celkové výši **206 387 tis. Kč**. Z rozvahy lze zjistit, že byla vykázána i opravná položka k nedokončené výrobě a polotovarům v částce **8 440 tis. Kč** a k výrobkům **14 765 tis. Kč**, což však není v příloze více rozvedeno. Úhrnná výše opravných položek tak byla 229 592 tis. Kč, která po vynásobení sazbou daně z příjmů vedla k vykázání **odložené daňové pohledávky** ve výši **43 622 tis. Kč** (po zaokrouhlení). Pro větší přehlednost přikládám následující tabulku:

Tab. 6: Opravné položky k zásobám společnosti Hyundai v tis. Kč

Druh zásob	Částka brutto	Opravná položka
Výrobní materiál	1 978 594	18 047
Náhradní díly	293 146	188 340
Nedokončená výroba a polotovary	414 241	8 440
Výrobky	786 064	14 765
Celkem	3 472 045	229 592
× sazba daně 19 %		**43 622**

Zdroj: výroční zpráva společnosti Hyundai [28]

c) Rezervy

V případě účetních rezerv společnost vykázala rezervu na nevybranou dovolenou 16 056 tis. Kč a rezervu na záruční opravy ve výši 7 919 577 tis. Kč, celkově tedy **7 935 633 tis. Kč**. Vynásobením této částky sazbou daně z příjmů podnik vykázal **odloženou daňovou pohledávku** ve výši **1 507 770 tis. Kč** (po zaokrouhlení).

Tab. 7: Rezervy společnosti Hyundai v tis. Kč

Druh rezervy	Částka
Na nevybranou dovolenou	16 056
Na záruční opravy	7 919 577
Celkem	7 935 633
× sazba daně 19 %	**1 507 770**

Zdroj: výroční zpráva společnosti Hyundai [28]

Celkově, tedy po sečtení všech odložených daňových pohledávek a závazků, dostaneme **464 106 tis. Kč**, což je celková výše odložené daně za rok 2017. Ve výsledku se jedná o **odloženou daňovou pohledávku** (suma odložených daňových pohledávek byla vyšší než suma odložených daňový závazků), a to proto, že podle ČÚS lze odloženou daň kompenzovat, jak již víme z teoretické části. Tato částka se objeví v rozvaze na straně aktiv v **dlouhodobých pohledávkách** (aktiva společnosti Hyundai lze nalézt v příloze A této bakalářské práce). Pokud bychom chtěli zjistit, jaká částka se objevila pod položkou **Daň z příjmů odložená** ve výkazu zisku a ztráty společnosti Hyundai za rok 2017, musíme znát stav odložené daně evidovaný na začátku roku 2017 (tedy výši odložené daně za rok 2016), který lze vyčíst z přílohy k účetní závěrce společnosti Hyundai (viz obrázek výše), resp. z její rozvahy, protože v ní se uvádí i stav jednotlivých položek vykázaných k předchozímu rozvahovému dni. V případě této společnosti byla k 31.12.2016 výše odložené daně 405 439 tis. Kč. Z teoretické části víme, že pokud od sebe odečteme výši odložené daně evidovanou na začátku účetního období a výši této daně evidovanou na jeho konci (tedy pokud vypočteme změnu stavu odložené daně), obdržíme částku, která se promítne do výkazu zisku a ztráty. V našem případě:

405 439 tis. Kč – 464 106 tis. Kč = **– 58 667 tis. Kč.**

Tuto částku, která **snížila výsledek hospodaření roku 2017** nalezneme ve výkazu zisku a ztráty společnosti Hyundai (příloha C této práce) na řádku L.2. Daň z příjmů odložená.

5.2 ŠKODA AUTO, a.s. (IFRS)

Pro část věnující se IFRS jsem si vybral společnost ŠKODA AUTO, a.s., přičemž budu také využívat informace z její výroční zprávy. [25] Standard, kterým se tato účetní jednotka řídí při účtování odložené daně a jejím vykazování v účetní závěrce, je IAS 12. Obrázek níže zobrazuje tituly, které vedly ke vzniku odloženého daňového závazku společnosti ŠKODA a které tato společnost uvedla v příloze účetní závěrky za rok 2017. Na první pohled je zřejmé, že oproti společnosti Hyundai vykázala společnost ŠKODA jednotlivé položky podrobněji – vidíme podrobné účetní zachycení jednotlivých titulů, tedy zda byly účtovány do výsledku hospodaření či mimo něj. Pravdou ale je, že Hyundai toto členění uvádět nemusela, protože v roce 2017 účtovala operace pouze do výsledku hospodaření.

Obr. 2: Tituly vedoucí k odloženému daňovému závazku společnosti ŠKODA v mil. Kč

Odložené daňové závazky	Odpisy	Finanční deriváty*	Investiční pobídky	Kapitálové nástroje	Celkem
Stav k 1. 1. 2016	**– 4 420**	**1 908**	**–**	**–**	**– 2 512**
Zaúčtování na vrub (–) / ve prospěch (+) výkazu zisku a ztráty	637	–	–	–	637
Zaúčtování na vrub (–) / ve prospěch (+) ostatního úplného výsledku	–	– 2 153	–	– 271	– 2 424
Stav k 31. 12. 2016	**– 3 783**	**– 245**	**–**	**– 271**	**– 4 299**
Zaúčtování na vrub (–) / ve prospěch (+) výkazu zisku a ztráty	– 3	–	–	–	– 3
Zaúčtování na vrub (–) / ve prospěch (+) ostatního úplného výsledku	–	– 1 358	–	79	– 1 279
Stav k 31. 12. 2017	**– 3 786**	**– 1 603**	**–**	**– 192**	**– 5 581**

Zdroj: výroční zpráva společnosti ŠKODA [25]

Stejně jako společnost Hyundai, také ŠKODA použila pro výpočet odložené daně uzákoněnou sazbu daně ve výši 19 % platnou pro následující období (pro rok 2018).

Jako první se podívejme na položku **odpisy**. V souvislosti s nimi vykázala společnost **odložený daňový závazek** ve výši **3 mil. Kč.** Důvodem je, že měla v roce 2017 vyšší daňové odpisy než odpisy účetní, a tedy vyšší účetní zůstatkovou cenu.

Pod položkou **finanční deriváty,** o které je podrobně pohovořeno v oddíle 12 Ostatní fondy a nerozdělený zisk přílohy účetní závěrky, se skrývá odložená daň ze změny reálné hodnoty zajišťovacích derivátů a z převodu do výkazu zisku a ztráty. Reálná hodnota derivátů se v roce 2017 zvýšila o 9 360 mil. Kč, což vedlo k **odloženému daňovému závazku** ve výši **1 778 mil. Kč**. Převody do výkazu zisku a ztráty za rok 2017, které představovaly efektivní část zajištění ve výši – 2 211 mil. Kč vedly k **odložené daňové pohledávce** ve výši **420 mil. Kč**. Součtem těchto dvou částek dostáváme **1 358 mil. Kč**.

Poslední položkou jsou **kapitálové nástroje**, o kterých je pojednáno ve stejném oddíle, jako v případě finančních derivátů. Při přeceňování investic na jejich reálnou hodnotu došlo k poklesu této hodnoty o 417 mil. Kč, což sice vedlo k odložené daňové pohledávce ve výši **79 mil. Kč** po vynásobení sazbou daně z příjmů, součtem této částky se stavem evidovaným na začátku roku však společnost celkem vykázala odložený daňový závazek, a to v úhrnné výši 192 mil. Kč.

V případě odložených daňových pohledávek popisuje ŠKODA AUTO následující:

Obr. 3: Tituly vedoucí k odložené daňové pohledávce společnosti ŠKODA v mil. Kč

Odložené daňové pohledávky	Odpisy	Finanční deriváty*	Investiční pobídky	Ostatní**	Celkem
Stav k 1. 1. 2016	**–**	**–**	**1 335**	**4 790**	**6 125**
Zaúčtování na vrub (-) / ve prospěch (+) výkazu zisku a ztráty	–	–	108	936	1 044
Zaúčtování na vrub (-) / ve prospěch (+) ostatního úplného výsledku	–	–	–	–	–
Stav k 31. 12. 2016	**–**	**–**	**1 443**	**5 726**	**7 169**
Zaúčtování na vrub (-) / ve prospěch (+) výkazu zisku a ztráty	–	–	– 736	945	209
Zaúčtování na vrub (-) / ve prospěch (+) ostatního úplného výsledku	–	–	–	–	–
Stav k 31. 12. 2017	**–**	**–**	**707**	**6 671**	**7 378**

Zdroj: výroční zpráva společnosti [25]

Jak vidíme, společnost ŠKODA vykázala odložený daňový závazek z titulu investičních pobídek ve výši **736 mil. Kč**, nicméně po součtu se stavem evidovaným na začátku roku byl finální typ odložené daně evidovaný na konci roku odložená daňová pohledávka.

Pod položkou **ostatní** se podle společnosti skrývají především rezervy, opravné položky a přechodné rozdíly z dohadných položek. Všechny tyto položky jsem se snažil v příloze účetní závěrky dohledat, což se mi však nepodařilo. Během roku se navýšila tato položka o dalších **945 mil. Kč**.

Po vzájemné kompenzaci odložených daňových pohledávek ve výši **7 378 mil. Kč** a odložených daňových závazků ve výši **5 581 mil.** Kč, tedy:

$$7\,378 \text{ mil. Kč} - 5\,581 \text{ mil. Kč}$$

zjistíme, že společnost ŠKODA vykázala v roce 2017 v rozvaze v **dlouhodobých aktivech** (příloha D) **odloženou daňovou pohledávku v úhrnné výši 1 797 mil. Kč**.

U této společnosti je zbytečné počítat změnu stavu odložené daně, abychom zjistili částku, která se promítne ve výkazu zisku a ztráty. Postačí, pokud od sebe odečteme

3 mil. Kč a 209 mil. Kč, což jsou částky odložené daně, které byly v roce 2017 zaúčtovány do výkazu zisku a ztráty stejně jako transakce, které je vyvolaly (odpisy, investiční pobídky, kapitálové nástroje). Nemůžeme dělat prostý rozdíl mezi stavem odložené daně na začátku roku a stavem na jeho konci, protože byla tato daň během roku účtována i do ostatního úplného výsledku, tedy **mimo výsledek hospodaření**. Částka – 206 mil. Kč byla vykázána jako součást nákladu na daň z příjmů ve výkazu zisku a ztráty společnosti ŠKODA. Jak víme z kapitoly *3.7.2 Výkaz zisku a ztráty*, položka Daň z příjmů sestává jednak z této změny v odložené dani, ale také z nákladu na splatnou daň, která činila u společnosti ŠKODA 7 490 mil. Kč. Celkový **náklad na daň z příjmů** v roce 2017 tedy činil **7 284 mil. Kč** (příloha E).

Obr. 4: Daň z příjmů společnosti ŠKODA v mil. Kč

	2017	2016
Splatná daň	**7 490**	**7 367**
z toho: úprava vztahující se k předchozím obdobím	39	376
Odložená daň	**– 206**	**– 1 681**
Daň z příjmů celkem	**7 284**	**5 686**

Zdroj: výroční zpráva společnosti ŠKODA [25]

5.3 Ford Motor Company (US GAAP)

V následující podkapitole vycházím z výroční zprávy společnosti Ford Motor Company [17], která při vykazování odložené daně postupovala dle ASC 740. Společnost Ford uvádí, že vykazování odložených daňových důsledků v účetní závěrce představuje její nejlepší odhad výše těchto důsledků v budoucnosti. V roce 2017 jsou ve výroční zprávě zahrnuty následující tituly, ze kterých vyplynula odložená daňová pohledávka

Tab. 8: Tituly pro odloženou daňovou pohledávku společnosti Ford v mil. $

Tituly pro odloženou daňovou pohledávku	
Plány zaměstnaneckých požitků	5 293
Převod čisté provozní ztráty	2 235
Převod daňových odpočtů	9 122
Výdaje na výzkum	577
Příplatky a nároky zákazníků a prodejců	1 442
Ostatní zahraniční odložené daňové pohledávky	430
Ostatní	1 591
Odložená daňová pohledávka brutto	**20 690**
– opravná položka	– 1 492
Odložená daňová pohledávka netto	**19 198**

Zdroj: vlastní zpracování na základě [17]

V odstavci, který se věnuje odložené dani, Ford uvádí, že při vykazování opravné položky k odložené daňové pohledávce zváží pozitivní i negativní důkazy, které se týkají pravděpodobnosti realizace této pohledávky v budoucnosti, a bude-li na základě těchto důkazů pravděpodobnější (více než ne), že odložená daňová pohledávka nebude realizována jako celek, zaznamená k ní opravnou položku. Z tabulky výše je patrné, že Ford při svém zkoumání zkonstatoval, že odložená daňová pohledávka opravdu nebude realizovatelná v celkové výši a vytvořil k ní **opravnou položku** ve výši **1 492 milionů $**. Navíc uvádí, že se týká odložených daňových pohledávek v různých operacích mimo Spojené státy. Zmiňuje také, že odložené daňové pohledávky vzniklé z titulu čistých provozních ztrát a jiných přechodných rozdílů vztahujících se k některým operacím mimo Spojené státy nebyly zaznamenány na základě volby zdanit tyto operace současně v daňovém přiznání podaném v USA. Zrušení takové volby by podle společnosti Ford vyústilo v rozpoznání odložené daňové pohledávky ve výši 8,3 miliard $, která by také podléhala testování její realizovatelnosti, a tedy vykázání opravné položky.

Nevyužitá **ztráta** převedená na daňové účely činila k rozvahovému dni 6,1 miliard $, což vyústilo v odloženou daňovou pohledávku **ve výši 2,2 miliard $**. I když pro částku 4,5 miliard $ není stanoven žádný datum vypršení, využitelnost zbývajících 1,6 milionů $ vyprší po roce 2021. Největší pozornost si zaslouží položka nevyužitých **daňových odpočtů**, která se podílí na výši celkové odložené daňové pohledávky téměř z poloviny. Podle společnosti Ford je zbývající doba převodu podstatné části těchto odpočtů pět nebo více let. **Daňové výhody** plynoucí z provozních ztrát a daňových odpočtů podnik **přehodnocuje průběžně**, včetně přezkoumávání historických a budoucích provozních výsledků, období způsobilého k převodu těchto ztrát a odpočtů, a dostupných strategií daňového plánování. Dále podnik uvádí následující odložené daňové závazky:

Tab. 9: Tituly pro odložený daňový závazek společnosti Ford v mil. $

Tituly pro odložený daňový závazek	
Transakce spojené s leasingem	4 049
Výnosy příštích období	253
Odpisy a znehodnocení (bez leasingových transakcí)	2 646
Finanční pohledávky	523
Ostatní zahraniční odložené daňové závazky	842
Ostatní	727
Odložený daňový závazek	**9 040**

Zdroj: vlastní zpracování na základě [17]

Z toho vyplývá, že výsledný typ odložené daně společnosti Ford Motor Company byla v roce 2017 odložená daňová pohledávka ve výši **10 158 milionů $**.

Tab. 10: Výsledná odložená daň společnosti Ford v mil. $

Odložená daň celkem	
Čistá odložená daňová pohledávka	19 198
Odložený daňový závazek	9 040
ODLOŽENÁ DAŇOVÁ POHLEDÁVKA	**10 158**

Zdroj: vlastní zpracování na základě [17]

Níže je uvedena rozvaha společnosti Ford, ze které vyplývá, že byly vykázány oba typy odložené daně (angl. deferred income taxes), tedy **odložená daňová pohledávka** v aktivech (angl. assets) a **odložený daňový závazek** v závazcích (angl. liabilities), a to jako **dlouhodobé položky**. Společnost tak musela mít odložené daňové pohledávky a závazky z různých jurisdikcí, protože u nich není možná vzájemná kompenzace. Jejich rozdíl potom dává nám známou částku **10 158 milionů $**.

Obr. 5: Rozvaha společnosti Ford v mil. $

	December 31, 2016	December 31, 2017
ASSETS		
Cash and cash equivalents (Note 9)	$ 15,905	$ 18,492
Marketable securities (Note 9)	22,922	20,435
Financial Services finance receivables, net (Note 10)	46,266	52,210
Trade and other receivables, less allowances of $392 and $412	11,102	10,599
Inventories (Note 12)	8,898	10,277
Other assets	3,368	3,889
Total current assets	108,461	115,902
Financial Services finance receivables, net (Note 10)	49,924	56,182
Net investment in operating leases (Note 13)	28,829	28,235
Net property (Note 14)	32,072	35,327
Equity in net assets of affiliated companies (Note 15)	3,304	3,085
Deferred income taxes (Note 7)	9,705	10,973
Other assets	5,656	8,104
Total assets	$ 237,951	$ 257,808
LIABILITIES		
Payables	$ 21,296	$ 23,282
Other liabilities and deferred revenue (Note 16)	19,316	19,697
Automotive debt payable within one year (Note 18)	2,685	3,356
Financial Services debt payable within one year (Note 18)	46,984	48,265
Total current liabilities	90,281	94,600
Other liabilities and deferred revenue (Note 16)	24,395	24,711
Automotive long-term debt (Note 18)	13,222	12,575
Financial Services long-term debt (Note 18)	80,079	90,091
Deferred income taxes (Note 7)	691	815
Total liabilities	208,668	222,792
Redeemable noncontrolling interest (Note 20)	96	98
EQUITY		
Common Stock, par value $.01 per share (3,987 million shares issued of 6 billion authorized)	40	40
Class B Stock, par value $.01 per share (71 million shares issued of 530 million authorized)	1	1
Capital in excess of par value of stock	21,630	21,843
Retained earnings	15,634	21,218
Accumulated other comprehensive income/(loss) (Note 21)	(7,013)	(6,959)
Treasury stock	(1,122)	(1,253)
Total equity attributable to Ford Motor Company	29,170	34,890
Equity attributable to noncontrolling interests	17	28
Total equity	29,187	34,918
Total liabilities and equity	$ 237,951	$ 257,808

Zdroj: výroční zpráva společnosti Ford [17]

Ve výkazu zisku a ztráty společnosti Ford můžeme nalézt, že výsledek hospodaření před zdaněním činil 8 148 milionů $ a proti němu byly započteny **daně z příjmů** ve výši **520 milionů $**. V teoretické části bylo zmíněno, že tato položka zahrnuje dle ASC 740 jak splatnou, tak odloženou daň a ve výsledovce proto není podrobně vidět, jaká byla jejich výše. Tyto informace jsou však opět uvedeny v oddíle 7 výroční zprávy. Podle něj byla jejich výše v této společnosti za rok 2017 následující: splatná daň 828 milionů $ a **odložená daň – 308 milionů $**. Odložená daň tak v tomto roce přispěla ke snížení celkové daňové povinnosti společnosti Ford. Níže uvádím výsledovku společnosti za rok 2017, ve které je vidět položka Daň z příjmů (Provision for/(Benefit from) income taxes) v nám známé výši 520 milionů $.

Obr. 6: Výsledek zisku a ztráty společnosti Ford v mil. $

	For the years ended December 31,		
	2015	2016	**2017**
Revenues			
Automotive	$ 140,566	$ 141,546	**$ 145,653**
Financial Services	8,992	10,253	**11,113**
Other	—	1	**10**
Total revenues (Note 4)	149,558	151,800	**156,776**
Costs and expenses			
Cost of sales	124,446	126,183	**131,332**
Selling, administrative, and other expenses	10,763	10,972	**11,527**
Financial Services interest, operating, and other expenses	7,368	8,904	**9,104**
Total costs and expenses	142,577	146,059	**151,963**
Interest expense on Automotive debt	773	894	**1,133**
Non-Financial Services other income/(loss), net (Note 5)	1,854	(269)	**3,060**
Financial Services other income/(loss), net (Note 5)	372	438	**207**
Equity in net income of affiliated companies	1,818	1,780	**1,201**
Income before income taxes	10,252	6,796	**8,148**
Provision for/(Benefit from) income taxes (Note 7)	2,881	2,189	**520**
Net income	7,371	4,607	**7,628**
Less: Income/(Loss) attributable to noncontrolling interests	(2)	11	**26**
Net income attributable to Ford Motor Company	$ 7,373	$ 4,596	**$ 7,602**

Zdroj: výroční zpráva společnosti Ford [17]

5.4 Shrnutí

Na základě výročních zpráv těchto tří společností byly ukázány základní vztahy popsané v teoretické části bakalářské práce. Podle mnou vybraného vzorku je patrné, že různé společnosti přistupují odlišně k popisování skutečností, které vedly k vykázání odložené daně, což ale nemusí být nutně dáno použitým standardem.

Závěr

Problematika odložené daně je jedním ze složitějších témat, kterým se účetnictví zabývá. Kromě znalosti účetnictví jsou totiž k jejímu porozumění vyžadovány také znalosti daňové. Jedná se přitom o nástroj, který slouží k dodržení podstatných zásad v účetnictví. Správný výpočet odložené daně a její následné vykázání je proto velmi důležité.

Na začátku této práce byl vytyčen hlavní cíl, a sice vysvětlit vykazování odložené daně podle pravidel platných v českém účetním prostředí, tzn. podle ČÚS a následně stručně pojednat o vykazování této daně podle IFRS a US GAAP. Byly tak zpracovány dvě samostatné kapitoly (druhá a třetí), které se zabývaly stejnými oblastmi ve stejném pořadí tak, aby bylo možné jednotlivé standardy porovnat. Pro větší přehled, a ještě snazší porovnatelnost jsem uvedl také čtvrtou kapitolu, která shrnula předchozí dvě kapitoly v přehledné tabulce.

Nedílnou součástí však byla také kapitola první, která je obecným vhledem do problematiky odložené daně. Zde jsem popsal základní pojmy jako jsou přechodné rozdíly, ze kterých se odložená daň počítá, jejich členění na zdanitelné a odčitatelné, dále odložený daňový závazek a odložená daňová pohledávka, které z nich vyplývají. Uvedl jsem také jednotlivé vzorce, které se používají u výpočtů souvisejících s odloženou daní. Tato kapitola tak čtenáři slouží jako základ znalostí, které jsou potřebné k pochopení dalšího výkladu, a to proto, že jsou společné všem uvedeným standardům.

V poslední kapitole jsem již prakticky pojednal o reálných účetních jednotkách, které účtují a vykazují odloženou daň, a to jednotlivě v podmínkách ČÚS, IFRS i US GAAP. Vzhledem k tomu, že hlavním cílem nebylo šířeji pojednat o samostatných titulech vedoucích k odložené dani, v poslední kapitole jsem pouze shrnul a popsal, jaké tituly byly účetní jednotkou zaznamenány, k jakému typu odložené daně to vedlo a jak se tato výsledná částka zobrazila v rozvaze a výsledku zisku a ztráty těchto společností.

Během zpracování bakalářské práce jsem došel k tomu, že ačkoliv existují určité odlišnosti, vykazování odložené daně napříč ČÚS, IFRS ani US GAAP se výrazným způsobem neliší. Základní principy a postupy jejího výpočtu jsou shodné, stejně jako její zobrazení v účetní výkazech. Na základě mého zkoumání lze konstatovat, že US GAAP i IFRS pojednávají o odložené dani podrobněji. Vzhledem k rozsahu práce však byly zmíněny zásadní aspekty a hlubší zkoumání může být využito pro psaní diplomové práce.

Literatura

Knižní zdroje

[1] *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. aktualizované vydání. Praha: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-121-5.

[2] BOKŠOVÁ, Jiřina a kol. *Účetnictví II*. Praha: Institut Svazu účetních, 2004. ISBN 80-86716-08-2.

[3] JANOUŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů dle českých i mezinárodních účetních standardů*. Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-1852-1.

[4] JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy: IFRS a US GAAP*. Praha: GRADA Publishing, 2018. ISBN 978-80-247-2186-6.

[5] KYNCLOVÁ, Daniela. *Účetní závěrka v příkladech*. Brno: Computer Press, 2007. ISBN 978-80-251-1565-7.

[6] MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2018 učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 2018. ISBN 978-80-266-1223-0.

[7] MÜLLEROVÁ, Libuše a Alena VANČUROVÁ. *Daně v účetnictví podnikatelů*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-163-3.

[8] MÜLLEROVÁ, Libuše a Jana SKÁLOVÁ. *Daně v účetnictví ČR: Příklady a testy pro výuku předmětu 1FU350*. Praha: Oeconomica, 2016. ISBN 978-80-245-2160-2.

[9] MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích.* Praha: GRADA Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5806-0.

[10] PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ. *Účetní závěrka - Základ daně - Finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2018*. 9. aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-69-4.

[11] RANDÁKOVÁ, Monika a kol. *Finanční účetnictví v České republice po 1. 1. 2016: (podnikatelské subjekty)*. Praha: Oeconomica, 2018. ISBN 978-80-245-2289-0.

[12] *Účetnictví podnikatelů 2017*. 14. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-518-5.

Legislativní dokumenty

[13] Český účetní standard pro podnikatele č. 003 – ODLOŽENÁ DAŇ

[14] Příloha č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., pro podnikatele

[15] 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

Internetové zdroje

[16] FLOOD, J. M. Wiley GAAP 2019: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles. [e-kniha]. Canada: Wiley, 2019 [cit. 2019-04-30]. ISBN: 978-1-119-51159-5. Dostupné z: https://ebookcentral.proquest.com/lib/vsep/detail.action?docID=5726275#

[17] Ford Motor Company 2017 Annual Report [online]. Dearborn: *Ford Motor Company*, 2018 [cit. 2019-05-17]. Dostupné z: http://www.annualreports.com/HostedData/AnnualReports/PDF/NYSE_F_2017.pdf

[18] IFRS compared to US GAAP [online]. *KPMG LLP a KPMG IFRG Limited*, 2017 [cit. 2019-04-29]. Dostupné z: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/12/ifrs-us-gaap-2017.pdf.

[19] IFRS do kapsy [online]. Praha: *Deloitte*, 2015 [cit. 2019-04-30]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf

[20] Income taxes - Comprehensive project. *Deloitte: IASPlus* [online]. Deloitte, ©2019 [cit. 2019-05-28]. Dostupné z: https://www.iasplus.com/en/projects/research/long-term/income-taxes

[21] Income taxes — Key differences between U.S. GAAP and IFRSs. US GAAP Plus [online]. *Deloitte*, © 2019 [cit. 2019-05-01]. Dostupné z: https://www.iasplus.com/en-us/standards/ifrs-usgaap/income-taxes

[22] International Accounting Standard 12 – Income Taxes [online]. London: *IFRS Foundation*, 2017 [cit. 2019-04-29]. Dostupné z: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS12.pdf

[23] MÜLLEROVÁ, Libuše. Odložená daň při přeměnách společnosti a při nepeněžních vkladech. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 2018 [cit. 2019-04-11]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/odlozena-dan-pri-premenach-spolecnosti-a-pri-nepeneznich-vkladech-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ei90_PofcggcHvpL4Pv2hZs/

[24] Odložená daň. Fučík & partneři, s.r.o. [online]. Praha: *Fučík & partneři*, 2012 [cit. 2019-03-24]. Dostupné z: https://www.fucik.cz/publikace/odlozena-dan/

[25] ŠKODA AUTO, a.s. výroční zpráva 2017 [online]. Mladá Boleslav: *ŠKODA AUTO*, 2018 [cit. 2019-05-15]. Dostupné z: https://az749841.vo.msecnd.net/sitesencom/alv1/62658879-518c-4a3c-b45f-9e6330820bd0/skoda-annual-report-2017.c5a29f2a9b556d42158ef72031b710f3.pdf

[26] US GAAP versus IFRS: The basics. [online]. *Ernst & Young LLP*, 2018 [cit. 2019-05-02] Dostupné z: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRSBasics_00901-181US_23February2018/$FILE/IFRSBasics_00901-181US_23February2018.pdf

[27] VÁCHA, Petr. Teoretický rámec odložené daně. *AUDITOR*. Komora auditorů České republiky, 2012, roč. XIX, č.4, str. 8 - 10. ISSN 1210-9096. Dostupné z: https://www.kacr.cz/file/3029/casopis-auditor-c-4-2012.pdf

[28] Výroční zpráva 2017 Hyundai Motor Manufacturing Czech, s.r.o. [online]. Nižní Lhoty: *Hyundai Motor Manufacturing Czech*, 2018 [cit. 2019-05-15]. Dostupné z: https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=52947899&subjektId=245382&spis=855097

Seznam tabulek

Tab. 1: Vznik odloženého daňového závazku a pohledávky 12
Tab. 2: Příčiny vzniku odložené daně 13
Tab. 3: Výpočet odložené daně 17
Tab. 4: Porovnání vykazování odložené daně podle ČÚS, IFRS a US GAAP 30
Tab. 5: Společnosti vybrané pro zpracování praktické části 31
Tab. 6: Opravné položky k zásobám společnosti Hyundai v tis. Kč 32
Tab. 7: Rezervy společnosti Hyundai v tis. Kč 33
Tab. 8: Tituly pro odloženou daňovou pohledávku společnosti Ford v mil. $ 36
Tab. 9: Tituly pro odložený daňový závazek společnosti Ford v mil. $ 37
Tab. 10: Výsledná odložená daň společnosti Ford v mil. $ 38

Seznam obrázků

Obr. 1: Tituly vedoucí k odložené dani společnosti Hyundai 31
Obr. 2: Tituly vedoucí k odloženému daňovému závazku společnosti ŠKODA v mil. Kč 34
Obr. 3: Tituly vedoucí k odložené daňové pohledávce společnosti ŠKODA v mil. Kč 35
Obr. 4: Daň z příjmů společnosti ŠKODA v mil. Kč 36
Obr. 5: Rozvaha společnosti Ford v mil. $ 38
Obr. 6: Výsledek zisku a ztráty společnosti Ford v mil. $ 39

Seznam schémat

Schéma 1: Rozdíly mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně 11
Schéma 2: Metody výpočtu odložené daně 16

Seznam příloh

Příloha A – Aktiva společnosti Hyundai Motor Manufacturing Czech, s.r.o.

Příloha B – Pasiva společnosti Hyundai Motor Manufacturing Czech, s.r.o.

Příloha C – Výkaz zisku a ztráty společnosti Hyundai Motor Manufacturing Czech, s.r.o.

Příloha D – Rozvaha společnosti ŠKODA AUTO, a.s.

Příloha E – Výkaz zisku a ztráty společnosti ŠKODA AUTO, a.s.

Příloha F – Přehled titulů vedoucích k odložené dani společnosti Ford Motor Company

Příloha G – Dílčí výpočet položky daň z příjmů společnosti Ford Motor Company

Příloha A – Aktiva společnosti Hyundai Motor Manufacturing Czech, s.r.o.

	k datu 31.12.2017 (v tisících Kč)	31.12.2017			31.12.2016
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	91 290 794	18 088 917	73 201 877	68 830 948
B.	Dlouhodobý majetek	37 904 007	17 859 325	20 044 682	19 193 833
B.I.	***Dlouhodobý nehmotný majetek***	372 378	331 264	41 114	39 042
B.I.2.	*Ocenitelná práva*	360 934	331 264	29 670	27 526
B.I.2.1.	Software	360 934	331 264	29 670	27 526
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	9 284		9 284	8 953
B.I.5.	*Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek*	2 160		2 160	2 563
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	2 160		2 160	2 563
B.II.	***Dlouhodobý hmotný majetek***	34 977 629	17 528 061	17 449 568	16 452 791
B.II.1.	*Pozemky a stavby*	8 752 942	2 472 087	6 280 855	6 481 923
B.II.1.1.	Pozemky	167 511		167 511	167 511
B.II.1.2.	Stavby	8 585 431	2 472 087	6 113 344	6 314 412
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	25 730 883	15 055 974	10 674 909	9 541 636
B.II.5.	*Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*	493 804		493 804	429 232
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	46 063		46 063	26 874
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	447 741		447 741	402 358
B.III.	***Dlouhodobý finanční majetek***	2 554 000		2 554 000	2 702 000
B.III.2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	2 554 000		2 554 000	2 702 000
C.	Oběžná aktiva	53 269 006	229 592	53 039 414	49 538 451
C.I.	***Zásoby***	3 472 045	229 592	3 242 453	3 119 998
C.I.1.	Materiál	2 271 740	206 387	2 065 353	2 472 606
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	414 241	8 440	405 801	416 687
C.I.3.	*Výrobky a zboží*	786 064	14 765	771 299	230 705
C.I.3.1.	Výrobky	786 064	14 765	771 299	230 705
C.II.	***Pohledávky***	17 785 433		17 785 433	19 357 321
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	464 106		464 106	405 439
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka	464 106		464 106	405 439
C.II.2.	***Krátkodobé pohledávky***	17 321 327		17 321 327	18 951 882
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	14 220 628		14 220 628	16 513 437
C.II.2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	347 344		347 344	
C.II.2.4.	*Pohledávky - ostatní*	2 753 355		2 753 355	2 438 445
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	2 503 753		2 503 753	2 362 925
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	21 351		21 351	14 939
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	228 251		228 251	60 581
C.IV.	***Peněžní prostředky***	32 011 528		32 011 528	27 061 132
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	95		95	138
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	32 011 433		32 011 433	27 060 994
D.	Časové rozlišení	117 781		117 781	98 664
D.1.	Náklady příštích období	44 842		44 842	44 779
D.2.	Komplexní náklady příštích období	54 417		54 417	38 704
D.3.	Příjmy příštích období	18 522		18 522	15 181

Příloha B – Pasiva společnosti Hyundai Motor Manufacturing Czech, s.r.o.

		31.12.2017	31.12.2016
	PASIVA CELKEM	**73 201 877**	**68 830 948**
A.	Vlastní kapitál	42 837 335	36 145 066
A.I.	***Základní kapitál***	13 901 000	13 901 000
A.I.1.	Základní kapitál	13 901 000	13 901 000
A.IV.	***Výsledek hospodaření minulých let (+/-)***	22 244 066	13 770 837
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	22 244 066	13 770 837
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	6 692 269	8 473 229
B.+C.	Cizí zdroje	30 339 668	32 663 507
B.	Rezervy	7 935 633	8 050 384
B.IV.	Ostatní rezervy	7 935 633	8 050 384
C.	**Závazky**	22 404 035	24 613 123
C.I.	***Dlouhodobé závazky***	10 982 200	11 618 600
C.I.2.	Závazky k úvěrovým institucím	10 982 200	11 618 600
C.II.	***Krátkodobé závazky***	11 421 835	12 994 523
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	306 317	91 729
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	10 122 054	10 786 231
C.II.8.	*Závazky ostatní*	993 464	2 116 563
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	94 439	86 550
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	59 851	55 519
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	34 011	602 785
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	799 345	1 365 652
C.II.8.7.	Jiné závazky	5 818	6 057
D.	Časové rozlišení pasiv	24 874	22 375
D.2.	Výnosy příštích období	24 874	22 375

Příloha C – Výkaz zisku a ztráty společnosti Hyundai Motor Manufacturing Czech, s.r.o.

	období končící k 31.12.2017 (v tisících Kč)	Období do 31.12.2017	Období do 31.12.2016
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	136 673 258	142 750 755
A.	Výkonová spotřeba	121 287 973	125 481 829
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	113 741 378	117 996 762
A.3.	Služby	7 546 595	7 485 067
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-549 674	-17 768
D.	Osobní náklady	1 766 754	1 655 111
D.1.	Mzdové náklady	1 252 785	1 171 507
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	513 969	483 604
D.2.1	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	422 306	393 474
D.2.2.	Ostatní náklady	91 663	90 130
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	2 231 216	2 619 816
E.1.	*Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*	2 217 919	2 607 017
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	2 217 919	2 607 017
E.2.	Úpravy hodnot zásob	13 297	12 799
III.	Ostatní provozní výnosy	4 667 449	7 204 664
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	36 616	15 974
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	4 151 864	4 228 837
III.3.	Jiné provozní výnosy	478 969	2 959 853
F.	Ostatní provozní náklady	6 539 812	10 010 042
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25 332	29 050
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	4 220 323	4 122 191
F.3.	Daně a poplatky	17 190	16 976
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	-130 464	1 184 373
F.5.	Jiné provozní náklady	2 407 431	4 657 452
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	10 064 626	10 206 389
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	268 155	329 051
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	235 644	294 661
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	32 511	34 390
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	46 271	90 087
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	67	207
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	46 204	89 880
VII.	Ostatní finanční výnosy	2 714 271	748 063
K.	Ostatní finanční náklady	4 745 531	758 201
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-1 809 376	228 826
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	8 255 250	10 435 215
L.	Daň z příjmů	1 562 981	1 961 986
L.1.	Daň z příjmů splatná	1 621 648	2 244 542
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	-58 667	-282 556
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	6 692 269	8 473 229
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	6 692 269	8 473 229
*	Čistý obrat za účetní období	144 323 133	151 032 533

Příloha D – Rozvaha společnosti ŠKODA AUTO, a.s.

AKTIVA	BOD	31. 12. 2017	31. 12. 2016
Nehmotný majetek	4	23 497	21 483
Pozemky, budovy a zařízení	5	66 060	64 509
Podíly v dceřiných společnostech	6	79	49
Podíly v přidružených společnostech	7	2 352	2 352
Ostatní dlouhodobé pohledávky a finanční aktiva	8	12 890	13 575
Odložená daňová pohledávka	14	1 797	2 870
Dlouhodobá aktiva		**106 675**	**104 838**
Zásoby	9	17 614	16 093
Pohledávky z obchodních vztahů	8	18 452	16 830
Ostatní krátkodobé pohledávky a finanční aktiva	8	10 917	17 163
Peníze a peněžní ekvivalenty	10	97 201	73 256
Krátkodobá aktiva		**144 184**	**123 342**
Aktiva celkem		**250 859**	**228 180**

PASIVA	BOD	31. 12. 2017	31. 12. 2016
Základní kapitál	11	16 709	16 709
Emisní ážio		1 578	1 578
Nerozdělený zisk	12	88 177	113 726
Ostatní fondy	12	11 020	5 567
Vlastní kapitál		**117 484**	**137 580**
Finanční a ostatní dlouhodobé závazky	13	3 450	4 164
Dlouhodobé rezervy	15	13 302	14 270
Dlouhodobé závazky		**16 752**	**18 434**
Závazky z obchodních vztahů	13	44 278	41 903
Finanční a ostatní krátkodobé závazky	13	47 093	8 278
Závazky ze splatných daní z příjmů		2 165	3 294
Krátkodobé rezervy	15	23 087	18 691
Krátkodobé závazky		**116 623**	**72 166**
Pasiva celkem		**250 859**	**228 180**

Příloha E – Výkaz zisku a ztráty společnosti ŠKODA AUTO, a.s.

	BOD	2017	2016
Tržby	**16**	**407 400**	**347 987**
Náklady na prodané výrobky, zboží a služby	24	347 519	295 232
Hrubý zisk		**59 881**	**52 755**
Odbytové náklady	24	15 040	13 503
Správní náklady	24	9 710	7 843
Ostatní provozní výnosy	17	13 397	6 498
Ostatní provozní náklady	18	7 997	7 015
Provozní výsledek		**40 531**	**30 892**
Finanční výnosy		3 373	2 777
Finanční náklady		4 779	2 820
Finanční výsledek	**19**	**– 1 406**	**– 43**
Zisk před zdaněním		**39 125**	**30 849**
Daň z příjmů	21	7 284	5 686
Zisk po zdanění		**31 841**	**25 163**

Příloha F – Přehled titulů vedoucích k odložené dani společnosti Ford Motor Company

	2016	2017
Deferred tax assets		
Employee benefit plans	$ 6,870	$ 5,293
Net operating loss carryforwards	1,764	2,235
Tax credit carryforwards	5,860	9,122
Research expenditures	1,469	577
Dealer and dealers' customer allowances and claims	2,500	1,442
Other foreign deferred tax assets	28	430
All other	2,289	1,591
Total gross deferred tax assets	20,780	20,690
Less: valuation allowances	(909)	(1,492)
Total net deferred tax assets	19,871	19,198
Deferred tax liabilities		
Leasing transactions	4,523	4,049
Deferred income	807	253
Depreciation and amortization (excluding leasing transactions)	3,175	2,646
Finance receivables	593	523
Other foreign deferred tax liabilities	371	842
All other	1,388	727
Total deferred tax liabilities	10,857	9,040
Net deferred tax assets/(liabilities)	$ 9,014	$ 10,158

Příloha G – Dílčí výpočet položky daň z příjmů společnosti Ford Motor Company

	2015	2016	2017
Income before income taxes (in millions)			
U.S.	$ 5,374	$ 5,266	$ 4,850
Non-U.S.	4,878	1,530	3,298
Total	$ 10,252	$ 6,796	$ 8,148
Provision for/(Benefit from) income taxes (in millions)			
Current			
Federal	$ 75	$ (122)	$ (125)
Non-U.S.	572	630	868
State and local	17	12	85
Total current	664	520	828
Deferred			
Federal	1,494	1,323	(1,096)
Non-U.S.	472	121	593
State and local	251	225	195
Total deferred	2,217	1,669	(308)
Total	$ 2,881	$ 2,189	$ 520