SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o.

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Dlouhodobý hmotný majetek (pořizování, oceňování, odpisy)

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Jan HEINL**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Alena MRKVIČKOVÁ, MBA

Znojmo, 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci Dlouhodobý hmotný majetek (pořizování, oceňování, odpisy) vypracoval samostatně. Použitá literatura je uvedena v seznamu použitých zdrojů.

V Plzni dne 30. dubna 2013

……

Jan HEINL

Poděkování

Děkuji Ing. Aleně Mrkvičkové, MBA za její čas, ochotu a vstřícnost při konzultacích ohledně této práce a za její cenné odborné rady a připomínky.

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	**Jan HEINL**
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	**Dlouhodobý hmotný majetek (pořizování, oceňování, odpisy)**
Název (v angličtině)	**Long-term tangible assets (acquisition, valuation, depreciation)**

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Srovnání metod pořizování, oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku a vyhodnocení jejich vlivu na výsledek hospodaření firmy.

Postup práce:

1. Definování jednotlivých druhů dlouhodobého hmotného majetku.
2. Formulace možných způsobů oceňování dlouhodobého hmotného majetku při srovnání postupů české legislativy a IFRS.
3. Analýza metod odpisování dlouhodobého hmotného majetku.
4. Porovnání a vyhodnocení jednotlivých způsobů pořízení a oceňování na konkrétních příkladech.
5. Porovnání a vyhodnocení dílčích metod odpisování na konkrétních příkladech.

Metody: Analýza, syntéza, komparace, aplikace, výpočty

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2012*. 14. Český Těšín: Nakladatelství Anag, spol. s r.o., 2012, 304 s. ISBN 978-80-7263-733-1.
2. VALOUCH, P., *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.
3. 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.
4. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
5. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2012

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2013

L.S.

Jan HEINL
student

Ing. Alena MRKVIČKOVÁ, MBA
vedoucí bakalářské práce

doc. Ing. Milan HRDÝ, Ph.D.
garant studijního oboru

prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo

Abstrakt

Práce je zaměřena na srovnání metod pořizování, oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku a vyhodnocení jejich vlivu na výsledek hospodaření firmy. Teoretická část je zaměřena na definování jednotlivých druhů dlouhodobého hmotného majetku, formulaci možných způsobů oceňování dlouhodobého hmotného majetku a analýzy metod jeho odpisování při srovnání postupů české legislativy a IFRS. Jednotlivé způsoby pořízení, oceňování a odpisování jsou v praktické části uvedeny na konkrétních příkladech.

Klíčová slova

Dlouhodobý hmotný majetek, odpisy, oceňování

Abstract

The objective of this bachelor thesis is concentrated on the comparison of acquisition, valuation and depreciation methods and their influences to the operating result of the company. The theoretical part is focused on defining the individual categories of long-term tangible assets, formulation of the possible methodes of valuation of the long-term tangible assets and it's depreciation methods analysis according to the Czech and International Accounting Standards. The particular acquisition, valuation and depreciation methods are in the practical part of this thesis applied to concrete examples.

Key words

Long-term tangible assets, depreciation, valuation

Obsah

1 Úvod 8

2 Cíl práce a metodika 9

3 Teoretická část 10

3.1 Definice dlouhodobého hmotného majetku 10

3.1.1 Pohled účetní legislativy 10

3.1.2 Pohled zákona o dani z příjmů 13

3.1.3 Pohled IFRS 14

3.2 Pořizování a oceňování dlouhodobého hmotného majetku 15

3.2.1 Vymezení nákladů souvisejících s pořízením 16

3.2.2 Technické zhodnocení a další úpravy ocenění 19

3.2.1 Pohled IFRS 20

3.3 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku 20

3.3.1 Účetní odpisování 21

3.3.2 Daňové odpisování 22

3.3.3 Odpisování dle IFRS 25

3.3.4 Komponentní odpisování 25

4 Praktická část 27

4.1 Popis reálného ekonomického prostředí 27

4.2 Vymezení majetku a závazků přecházejících na nástupnickou společnost 28

4.3 Postup odpisování budovy 28

4.3.1 Stanovení daňových odpisů 28

4.3.2 Stanovení účetních odpisů 30

4.3.3 Účtování o odložené dani 31

4.4 Aktualizace odpisového plánu 33

4.4.1 Účtování o rezervách 34

4.4.2 Aplikace komponentního odpisování 36

4.4.3 Odpisování se zbytkovou hodnotou 40

4.5 Srovnání nákladového zatížení u jednotlivých variant aktualizace odpisového plánu 43

4.5.1 Porovnání odpisování při současném odpisovém plánu a odpisování se zohledněním zbytkové hodnoty 44

4.5.2 Porovnání komponentního odpisování a odpisování při současném odpisovém plánu v kombinaci s účtováním o rezervě 45

4.5.3 Porovnání komponentního odpisování, odpisování při současném odpisovém plánu při účtování o rezervě a odpisování při současném odpisovém plánu bez účtování o rezervě 46

5 Závěr 48

6 Seznam použité literatury 50

Seznam tabulek 51

Seznam grafů 52

Seznam zkratek 52

Přílohy 53

1 Úvod

Dlouhodobý majetek patří spolu s oběžným majetkem mezi základní složky aktiv každého podniku. Investiční činnost, tedy činnost zabývající se pořizováním a reprodukcí dlouhodobého majetku, je u značné části firem považována za klíčovou oblast řízení podniku, především s ohledem na finanční, hmotný i administrativní rozsah. Nejobvyklejší složkou dlouhodobého majetku je dlouhodobý majetek hmotný. Jeho definicemi a kategorizací se zabývá první část této práce. Jsou zde popsány jednotlivé druhy majetku, způsoby jeho ocenění a povolené metody pořizování, oceňování a odpisování podle českých a mezinárodních účetních předpisů.

Druhá část práce je zaměřena na porovnání různých metod oceňování dlouhodobého hmotného majetku a metod jeho odpisování, při srovnání postupů české legislativy a IFRS, na konkrétních příkladech. Dobrá volba a správné nastavení oceňování dlouhodobého majetku a následně odpisová politika firmy představují v souladu s principy dosažení věrného a poctivého obrazu skutečnosti důležitý a mocný nástroj k ovlivnění hodnoty firmy uváděné ve finančních výkazech, jejího základu daně z příjmů, ale také informací pro vlastníky o stavu a kvalitě těchto aktiv.

2 Cíl práce a metodika

Základem práce bylo vyhledání, prostudování a práce s odbornými publikacemi, texty a zákony zabývajícími se problematikou dlouhodobého hmotného majetku. Cílem práce je na konkrétních případech porovnat jednotlivé způsoby oceňování a odpisování podle českých a mezinárodních účetních standardů a jejich dopady do hospodářského výsledku a daňového základu. Pro znázornění modelových příkladů bylo použito reálného prostředí skutečné společnosti – účetní jednotky. Jelikož si její představitelé nepřáli uvedení konkrétních údajů, bude tato společnost v dalším textu označována jako společnost ABC s.r.o.

Práce má dvě části (teoretickou a praktickou), je rozdělena do 6 kapitol. Při práci byly použity především metody komparace, analýza, aplikace a výpočty s důrazem na aktuální platnou legislativu v ČR. Při práci byly kromě veřejně přístupných zdrojů použity i interní materiály společnosti ABC s.r.o., za jejichž poskytnutí představitelům této společnosti děkuji.

3 Teoretická část

3.1 Definice dlouhodobého hmotného majetku

Pro definování dlouhodobého hmotného majetku je třeba rozlišovat účel, pro který tento majetek vymezujeme. Nejčastěji bývá dlouhodobý hmotný majetek zmiňován ve spojitosti s účetní a daňovou problematikou a ve spojitosti s IFRS. S tím souvisí i specifické pojetí definice, oceňování a zejména odpisování dlouhodobého hmotného majetku.

3.1.1 Pohled účetní legislativy

Majetek (aktiva) každé společnosti (účetní jednotky) se dělí na majetek dlouhodobý a krátkodobý. Dlouhodobý majetek je charakterizován především postupným opotřebováním v účetní jednotce s dobou použitelnosti majetku delší než jeden rok, přičemž, není-li s ohledem na charakter majetku možné o této skutečnosti objektivně rozhodnout, je rozhodující záměr účetní jednotky v době pořízení majetku.[1] U některých druhů aktiv se při rozhodování o zařazení do dlouhodobého nebo oběžného majetku přihlíží k výši jeho ocenění. Stanovení výše tohoto ocenění je v kompetenci účetní jednotky a je zmíněno v její interní směrnici. Specifickým druhem dlouhodobého majetku jsou pak stavby, které se vždy považují za dlouhodobý majetek.

Dlouhodobý majetek se dále dělí dle své fyzické podstaty na:[2]

a) dlouhodobý nehmotný majetek

b) dlouhodobý hmotný majetek

c) dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je pak dále dle § 7 vyhlášky 500/2002 Sb. podrobně určen a vymezen jako:

1) pozemky, bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím

[1] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů., § 19 odst. 7

[2] 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., § 6-8

2) stavby, bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti, dále dělené na:

a) stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,

b) otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,

c) technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,

d) byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního právního předpisu.

3) samostatné movité věci a soubory movitých věcí, dále dělené na:

a) předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,

b) samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok do výše ocenění určené účetní jednotkou se považují za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách.

4) pěstitelské celky trvalých porostů, dále dělené na:

a) ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar,

b) trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

5) dospělá zvířata a jejich skupiny (například stáda, hejna), s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. O dospělých zvířatech a jejich skupinách s dobou použitelnosti delší než jeden rok do výše ocenění

určené účetní jednotkou se účtuje jako o zásobách.

6) jiný dlouhodobý hmotný majetek, dále dělený na:

   a) ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za zvláštních podmínek

   b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory.

7) mezi „stavby“ a „samostatné movité věci a soubory movitých věcí" se dále řadí technické zhodnocení

   a) k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, a to od částky stanovené zákonem o daních z příjmů,

   b) drobného hmotného majetku od částky technického zhodnocení stanovené zákonem o daních z příjmů.

8) nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, představující pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání.

9) poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek, představující krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

10) oceňovací rozdíl k nabytému majetku, představující kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté závazky.

3.1.2 Pohled zákona o dani z příjmů

Zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) definuje dlouhodobý hmotný majetek takto:[3]

1) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena dle § 29 ZDP je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,

2) budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem,

3) stavby, s výjimkou:

a) provozních důlních děl,
b) drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m^2 a výšku 5 m,
c) oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,

4) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v §26 odst. 9 ZDP,

5) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena dle § 29 ZDP je vyšší než 40 000 Kč,

6) jiný majetek, kterým se rozumí:

a) technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f) ZDP,

b) technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak

[3] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů., § 26 odst. 2

c) výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převýší u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

Hmotným majetkem pro účely tohoto zákona však nejsou zásoby. Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí.

Definice uvedená v zákoně o daních z příjmů zmíněná výše pracuje s pojmem „hmotný majetek“, nikoliv tedy „dlouhodobý hmotný majetek“. Z ekonomické podstaty a logiky však jednoznačně vyplývá, že se jedná o tutéž kategorii.

3.1.3 Pohled IFRS

Mezinárodní účetní standardy (IFRS) se zabývají dlouhodobým hmotným majetkem ve standardu IAS 16.[4] Tento standard definuje jako hmotná aktiva pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny za účelem využívání při běžné podnikatelské činnosti za předpokladu, že jde o hmotná aktiva, která:

a) podnik drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami nebo k administrativním účelům; a

[4] NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 495/2009 ze dne 3. června 2009, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 3

b) dle očekávání budou využívána během více než jednoho období.

Standard IAS 16 dále předepisuje v bodu 7 splnění těchto podmínek pro uznání dlouhodobého hmotného majetku jako aktiva:

a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky spojené s danou položkou poplynou do účetní jednotky

b) je možno spolehlivě ocenit pořizovací náklady dané položky

Standard IAS 16 neobsahuje přímou definici druhů dlouhodobého hmotného majetku, navrhuje pouze rozdělení dlouhodobých aktiv do tříd na základě společných vlastností (pozemky, budovy, stroje, lodě, letadla, motorové dopravní prostředky, nábytek a kancelářské zařízení.

3.2 Pořizování a oceňování dlouhodobého hmotného majetku

Existuje několik způsobů pořízení dlouhodobého majetku. Nejčastěji se jedná o pořízení formou:

1) nákupu majetku
2) vlastní výroby
3) osobního vkladu majitele
4) daru
5) zjištěného rozdílu při inventarizaci
6) následného odkupu po finančním leasingu
7) směnou

V závislosti na způsobu pořízení pak Zákon o účetnictví spolu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. definují způsoby oceňování dlouhodobého hmotného majetku. Zároveň zákon o účetnictví stanovuje povinnost oceňovat majetek podle tohoto zákona.[5]

Účetní jednotky oceňují majetek:[6]

[5] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů., § 24 odst. 1

[6] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů., § 25 odst 5

a) **pořizovací cenou** - cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související,

b) **reprodukční pořizovací cenou** - cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje (u majetku pořízeného osobním vkladem nebo např. darováním),

c) **vlastními náklady** - u hmotného majetku kromě zásob a nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.

Hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností, se oceňuje pořizovací cenou. Hmotný majetek kromě zásob vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady. Příchovky zvířat se oceňují vlastními náklady. Kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena, se oceňují ve výši 1 Kč. Majetek v případech bezúplatného nabytí (s výjimkou peněžních prostředků a cenin, které se oceňují jejich jmenovitými hodnotami), anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, a ostatní nespecifikovaný majetek, se oceňují reprodukční pořizovací cenou.[7]

Dlouhodobý hmotný majetek pořízený směnnou smlouvou se ocení pořizovací cenou, jsou-li ceny ve smlouvě sjednány, nebo reprodukční pořizovací cenou, nejsou-li ceny ve smlouvě sjednány.[8]

3.2.1 Vymezení nákladů souvisejících s pořízením

U dlouhodobého hmotného majetku pořizovaného za úplatu dochází při nákupu majetku vedle nutnosti uhradit cenu pořízení (tj. přímou cenu majetku) i ke vzniku vedlejších

[7] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů., § 25 odst 1

[8] 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., § 47 odst. 6

pořizovacích nákladů spojených s pořízením. Které tyto náklady je podnik (účetní jednotka) povinen do pořizovací ceny zahrnout, a které do ní naopak zahrnout nesmí definuje Vyhláška č. 500/2002 Sb.:[9]

Součástí ocenění je cena, za kterou byl majetek pořízen a zejména náklady na:

1) přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,

2) úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,

3) odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,

4) průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,

5) licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,

6) vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby. Zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu,

7) náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovi nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou,

8) úhradu podílu na

a) oprávněných nákladech provozovatele přenosové soustavy nebo příslušného provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu,

[9] 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., § 47

b) účelně vynaložených nákladech provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a se zajištěním požadované dodávky plynu,
c) účelně vynaložených nákladech dodavatele spojených s připojením a se zajištěním dodávky tepelné energie,

9) úhrady nákladů za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci účetní jednotce, která má vlastnické právo k dotčenému majetku, anebo která hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,

10) zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Vzniknou-li při zkouškách použitelné výrobky nebo výkony, jsou výnosy z těchto výrobků nebo výkonů součástí provozních výnosů a náklady na ně (bez odpisů) součástí provozních nákladů. Zkouškami nejsou záběh a osvojení, které jako počáteční vícenáklady zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání,

11) zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování. Pokud je pořizování majetku zastaveno trvale, odepíše se pořizovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů.

Součástí ocenění zejména nejsou:

1) opravy a údržba. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady,

2) náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,

3) kursové rozdíly,

4) smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,

5) nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,

6) náklady na zaškolení pracovníků,

7) náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,

8) náklady na biologickou rekultivaci,

9) náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.

3.2.2 Technické zhodnocení a další úpravy ocenění

Technické zhodnocení představuje zvýšení ocenění majetku, jehož podstata nastala po okamžiku zařazení majetku do užívání. Ocenění jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku a odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se zvyšuje o technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněna účetní jednotka. V případě finančního leasingu se pořizovací cena majetku převzatého uživatelem do vlastnictví zvýší o technické zhodnocení odpisované uživatelem v průběhu užívání a pokračuje se v odpisování z takto zvýšené pořizovací ceny.[10]

Technické zhodnocení má formu:[11]

1) výdajů na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy,

2) rekonstrukce – tj. zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů,

3) modernizace – tj. rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

O technické zhodnocení se jedná, pokud výše uvedené činnosti převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období stanovenou částku pro klasifikaci jakožto dlouhodobý majetek. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP.

Technickým zhodnocením jsou také výdaje charakteru technického zhodnocení, pokud je

[10] 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., § 47 odst. 3

[11] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů., § 33

hradí budoucí nájemce na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořizování za podmínky, že se stane nájemcem tohoto hmotného majetku nebo jeho části, a vlastník tohoto hmotného majetku nezahrne výdaje vynaložené budoucím nájemcem do vstupní ceny.

Další oblast úpravy ocenění dlouhodobého hmotného majetku mohou představovat dotace. Za dotaci se považují bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně podle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel. Za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropské unie nebo z veřejných rozpočtů cizího státu a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu. Dotací se rovněž rozumí prominutí části poplatků, pokud to právní předpis umožňuje a příslušný orgán stanovil prominutou část poplatků za dotaci. Ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se sníží o dotaci na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku, s výjimkou povolenek na emise a preferenčních limitů bezúplatně nabytých prvním provozovatelem nebo držitelem.[12]

3.2.1 Pohled IFRS

Mezinárodní účetní standardy, kromě zahrnutí vedlejších pořizovacích nákladů, do ocenění navíc zahrnují i náklady spojené s likvidací majetku. Za předpokladu zvýšení hodnoty (užitečnosti) aktiva připouští i zahrnutí tzv. **následných výdajů**, tj. výdajů na opravy a udržování.

Zásadní rozdíl pak spočívá v možnosti volby ocenění k rozvahovému dni. Oproti českým předpisům, které zpravidla umožňují oceňovat jen v historických cenách, IFRS dávají možnost přecenění majetku na tzv. **fair value** (reálnou hodnotu). Toto rozhodnutí je pak nutné aplikovat na celou třídu příslušného majetku.

3.3 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

[12] 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., § 47 odst. 4

3.3.1 Účetní odpisování

Z účetního pohledu představují odpisy především vyjádření trvalého snížení hodnoty majetku zachyceného v účetnictví. Odpisy jsou tvořeny podle odpisového plánu, který musí být nastaven tak, aby vyjadřoval skutečnou míru opotřebení majetku. Opotřebení majetku může být jednak fyzického charakteru (způsobené jeho používáním), ale také charakteru morálního (vlivem technického pokroku). Majetek je možné odpisovat pouze do výše jeho ocenění.[13]

Odpisovaný nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek se odpisuje postupně v průběhu jeho používání. Průběh používání může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas, například na výkony. Nejčastější způsob odpisování, se kterým jsem se během své praxe účetního v soukromé účetní kanceláři setkal, je časové odpisování s přesností na měsíce. Odpisování začíná v měsící následujícím po měsíce, ve kterém se majetek stal v účetním slova smyslu majetkem. V případě dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v podílovém spoluvlastnictví odpisuje každý spoluvlastník svůj vlastnický podíl.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, který je majetkem bytových družstev, pokud neslouží k podnikání, se nemusí odpisovat. Právnické osoby založené za účelem, aby se staly vlastníkem domu s byty v nájmu společníků, členů nebo zakladatelů, nemusí tento dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek odpisovat, pokud neslouží k podnikání.

S ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky může účetní jednotka při odpisování majetku zohlednit tzv. **předpokládanou zbytkovou hodnotu**. Předpokládanou zbytkovou hodnotou se pro účely Vyhlášky č. 500/2002 Sb. rozumí účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících. Zohledněním předpokládané zbytkové hodnoty majetku podle věty druhé se pro účely této vyhlášky rozumí, že účetní jednotka stanoví a aktualizuje odpisový plán předmětného majetku tak, aby se za plánovanou dobu jeho používání součet vykázaných a plánovaných odpisů včetně předpokládané zbytkové hodnoty nebo zbytkové hodnoty rovnal ocenění majetku. Zbytkovou hodnotou se rozumí snížená předpokládaná zbytková

[13] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů., § 26 a 28

hodnota. Účetní jednotky neprovádějí účetní operace opravující výši vykázaných odpisů a oprávek v předchozích účetních obdobích.

Technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, se odepíše v průběhu používání technického zhodnocení. Odpisování technického zhodnocení majetku pořizovaného formou finančního leasingu, pokud je uživatel oprávněn účtovat a odpisovat technické zhodnocení, se zahájí uvedením technického zhodnocení do stavu způsobilého k užívání. O dlouhodobém nehmotném a hmotném majetku účtuje a odpisuje jej nájemce, pokud je oprávněn o tomto majetku účtovat a odpisovat jej na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části.

Při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se nabytá nemovitost zaúčtuje dnem doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. Podmíněnost nabytí právních účinků vkladu do katastru nemovitostí se uvede na analytických účtech, v inventurních soupisech a v příloze účetní závěrky.

Některý dlouhodobý hmotný majetek je Vyhláškou č. 500/2002 Sb. vyloučen z odpisování. Jedná se o umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání, najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li Zákonem o účetnictví nebo Vyhláškou č. 500/2002 Sb. stanoveno jinak. [14]

3.3.2 Daňové odpisování

V porovnání s účetním odpisováním je odpisování daňové podstatně odlišné, což vychází především z účelu, pro který se účetní a daňové odpisy stanovují. Jedním z hlavních rozdílů je dobrovolnost daňového odpisování, neboť narozdíl od povinnosti odpisovat majetek v účetnictví stanovené Zákonem o účetnictví, je možnost využití institutu daňového odpisování právem daňového subjektu.

[14] 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

Zákon o daních z příjmů (dále jen ZDP) definuje daňové odpisy jako zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Odpisování lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Obdobně to platí pro technické zhodnocení.[15]

V příloze č. 1 k ZDP jsou obsahově vymezeny odpisové skupiny, do kterých je poplatník v prvním roce odpisování povinen dle § 30 ZDP hmotný majetek zatřídit. ZDP zároveň stanovuje pro každou tuto odpisovou skupinu minimální počet let, po které se majetek bude odpisovat:

Tabulka č. 1 – Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Existují dvě povolené metody daňového odpisování:

a) rovnoměrné[16]

b) zrychlené (degresivní)[17]

Poplatník daně je oprávněn si zvolit na počátku odpisování libovolnou metodu, ta je pak ovšem závazná a nelze měnit po celou dobu odpisování majetku. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Stejně jako v případě účetního odpisování lze majetek daňově

účetnictví., § 56

[15] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů., § 26 odst. 5

[16] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů., § 31

[17] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů., § 32

odpisovat jen do výše jeho ocenění.

ZDP definuje majetek vyloučený z odpisování:[18]

a) bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevýší 40 000 Kč,

b) pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,

c) hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,

d) umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,

e) movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,

f) hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,

g) inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,

h) hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,

i) hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno,

j) najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo obdobné smlouvy uzavřené v zahraničí, pokud odpisy nebo položky obdobného charakteru uplatňuje jiná osoba než vlastník.

[18] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů., § 27

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je také technické zhodnocení provedené nájemcem na osobním automobilu kategorie M1 najatém podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí, s výjimkou automobilu, který je využíván provozovatelem silniční motorové dopravy nebo provozovatelem taxislužby na základě vydané koncese, a automobilu druh sanitní a druh pohřební, a dále výdaje související s jeho pořízením podle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP vynaložené nájemcem, pokud celkové nájemné je rovno nebo vyšší než 1 500 000 Kč. V případě, kdy je celkové nájemné nižší než 900 000 Kč, avšak v úhrnu s technickým zhodnocením provedeným nájemcem a s výdaji podle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP vynaloženými nájemcem převýší 900 000 Kč, je z odpisování vyloučen rozdíl, o který součet nájemného, technického zhodnocení a výdajů podle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP převyšuje 900 000 Kč.

3.3.3 Odpisování dle IFRS[19]

IFRS předpokládají, podobně jako české účetní předpisy, fyzické a morální opotřebení majetku. Konkrétně odpisy hmotných aktiv upravuje předpis IAS 16. S ohledem na obtížnou předvídatelnost především morálního opotřebení a s ohledem na zásadu opatrnosti, doporučuje standard stanovení doby používání kratší než odhadovanou dobu použitelnosti aktiva.

IAS 26 uvádí tři metody odpisů:

a) metoda rovnoměrných (lineárních) odpisů
b) metoda zmenšujícího se základu
c) metoda výkonových odpisů

Specifickým přístupem IFRS k odpisové politice je tzv. komponentní odpisování

3.3.4 Komponentní odpisování

Novela Vyhlášky č. 500/2002 Sb. implementovala do české legislativy metodu odpisování doposud užívanou jen v rámci IFRS. Stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité

[19] NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 495/2009 ze dne 3. Června 2009, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 3

věci a soubory movitých věcí může účetní jednotka s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky odpisovat metodou komponentního odpisování majetku. Účetní jednotka vymezí druh majetku, u kterého použije metodu komponentního odpisování, průběh používání a způsob určení komponenty včetně jejího ocenění podle svých potřeb a tyto skutečnosti doloží průkazným účetním záznamem.

Komponentou se rozumí určená část majetku nebo souboru majetku nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku. Určení kontroly výskytu závad jako komponenty účetní jednotka provádí k okamžiku uvedení majetku do užívání.

Komponenta se odpisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku nebo souboru majetku. Při výměně komponenty se ocenění majetku upravuje tak, že se snižuje o výši ocenění vyřazované komponenty a zvyšuje o výši ocenění nově zařazované komponenty včetně náhradních dílů spotřebovaných na výměnu komponenty a o náklady související s výměnou této komponenty. Pokud vyřazovaná komponenta není k okamžiku vyřazení odepsána do výše jejího ocenění, provede účetní jednotka odpis zůstatkové ceny vyřazované komponenty do nákladů.

O majetku odpisovaném metodou komponentního odpisování a jeho oprávkách se účtuje jako o celku; majetek se i jako celek vykazuje. Účetní jednotka prokáže výpočet výše odpisu tohoto majetku jako celku například tím, že metodě komponentního odpisování přizpůsobí účtování o odpisech na analytických účtech.

Při prvním použití metody komponentního odpisování u majetku, který byl již uveden do užívání, se na komponenty rozděluje celkové ocenění majetku a celková výše oprávek k majetku; přitom nesmí být součet zůstatkových cen připadajících na jednotlivé komponenty vyšší než zůstatková cena celého majetku. Účetní operace opravující výši vykázaných odpisů a oprávek v předchozích obdobích se neprovádějí.[20]

[20] 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., § 56a

4 Praktická část

4.1 Popis reálného ekonomického prostředí

Pro znázornění modelových příkladů pro porovnání a aplikaci jednotlivých způsobů oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku bylo použito reálného ekonomického prostředí skutečné účetní jednotky. Jelikož si představitelé této účetní jednoty výslovně nepřáli zveřejnit a uvést konkrétní údaje, s ohledem na citlivost těchto údajů bude tato účetní jednotka v následujícím textu označována jako společnost ABC s.r.o.

Společnost ABC s.r.o. byla založena jejím odštěpením od společnosti XYZ s.r.o. podle zákona č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev v platném znění. Společnost ABC s.r.o. byla zapsána v obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Plzni koncem roku 2009. Jediný společník společnosti ABC s.r.o. je shodný s jediným společníkem společnosti XYZ s.r.o. Rovněž statutární orgány společností ABC s.r.o. a XYZ s.r.o. jsou shodné.

Od roku 2006 jsem zaměstnancem účetní firmy, přičemž společnost XYZ s.r.o. patří již několik let mezi naše významné klienty. Od roku 2008 působím jako externí hlavní účetní této společnosti. Společnost XYZ s.r.o. se zabývá od roku 1993 výrobou a montáží oken, dveří a dalších plastových výrobků a patří mezi významné regionální společnosti ve svém oboru v Západočeském kraji s celorepublikovým přesahem. Bohužel, i když se jedná o společnost dlouhodobě relativně stabilně hospodařící a prosperující, vlivem ekonomické krize dochází v posledních letech k úbytku zakázek, obtížím při vymáhání pohledávek a růstu podnikatelského rizika obecně.

Z důvodu diverzifikace rizika rozhodl v roce 2009 jediný společník, že společnost XYZ s.r.o. se rozdělí odštěpením se vznikem jedné nové společnosti s ručením omezeným - ABC s.r.o. Na tuto nově vznikající společnost přechází část jmění rozdělované společnosti XYZ s.r.o., konkrétně se jedná o nemovitosti popsané v další části této práce.

Společnost XYZ s.r.o. nadále působí v prostorách, které jsou nyní majetkem nově vzniklé společnosti ABC s.r.o. na základě nájemní smlouvy. Společnost XYZ s.r.o. je zároveň jediným nájemcem těchto prostor. Od vzniku společnosti ABC s.r.o. působím jako její účetní.

4.2 Vymezení majetku a závazků přecházejících na nástupnickou společnost

V důsledku rozdělení odštěpením došlo k vyčlenění části jmění rozdělované společnosti, které přechází na nově založenou nástupnickou společnost. Dle zákona o přeměnách obchodních společností je při rozdělení odštěpením rozdělovaná společnost povinna nechat ocenit odštěpovanou část jmění, které má přejít na nově založenou nástupnickou společnost znaleckým posudkem.

Na společnost ABC s.r.o. přechází nemovitý majetek, který je tvořen:

a) víceúčelovou budovou haly s výrobní a administrativní částí

b) pozemky náležícími k budově

Tabulka č. 2 – Ocenění vyčleněného nemovitého majetku

Nemovitý majetek	Cena dle posudku
Stavby	19 173 000 Kč
Pozemky	1 827 000 Kč
CELKEM	21 000 000 Kč

Zdroj: Znalecký posudek

Dle znaleckého posudku činí hodnota jmění přecházejícího na společnost ABC s.r.o. 21.000.000 Kč. K této hodnotě se dále váže závazek z titulu odložené daně ve výši 2.193.106 Kč. Vlastní kapitál nástupnické společnosti ABC s.r.o. tak činí 18.806.894 Kč.

Víceúčelová hala je vedena na účtu 021100 – Stavby, pozemky jsou evidovány na účtu 031100 – Pozemky. Nemovitosti byly zařazeny v ocenění dle znaleckého posudku. Pozemky jsou podle účetních i daňových předpisů neodpisovatelné. U budovy bylo nutné stanovit postup účetního a daňového odpisování

4.3 Postup odpisování budovy

4.3.1 Stanovení daňových odpisů

Z daňového pohledu je naprosto zásadní otázka zatřídění majetku do příslušné odpisové skupiny dle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů. Jelikož se jedná o

víceúčelovou budovu, je zpravidla nutné zohlednit způsob využití jednotlivých částí budovy dle standardů klasifikace CZ-CC a vzájemný poměr těchto částí. V případě budovy v majetku společnosti ABC s.r.o. je možné vycházet z výměry podlahové plochy uvedené ve znaleckém posudku.

Víceúčelová budova je tvořena třemi částmi. Jedná se o budovu s přístavbami, které jsou konstrukčně propojené a tvoří jeden funkční celek:

1) administrativní část, dále členěnou na:

   a) 1. podzemní podlaží, využívané jako kanceláře a technické zázemí, s výměrou 107 m^2

   b) 1. nadzemní podlaží, využívané jako obchod, s výměrou 326 m^2

   c) 2. Nadzemní podlaží, využívané jako kanceláře, s výměrou 307m^2

2) jednolodní výrobní hala, s výměrou 1.514 m^2

3) jednolodní skladovací hala, s výměrou 329 m^2

Tabulka č. 3 – Poměr podlahové plochy dle způsobu využití

Kód CZ-CC	Typ využití	Podíl m^2 [%]
1220	Kanceláře	16 %
1230	Obchod	13 %
1251	Průmyslové využití	71 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že jednoznačně převládá průmyslový typ využití stavby. Dle aktuálního znění zákona o daních z příjmů tak tato budova odpovídá zařazení do 5. odpisové skupiny s dobou odpisování 30 let. Jelikož však byla nemovitost společností XYZ s.r.o. pořízena již v roce 1993, ve kterém ještě zákon o daních z příjmů 6. odpisovou skupinu nedefinoval a všechny nemovitosti tak příslušely do 5. odpisové skupiny, byla tato nemovitost zařazena do této skupiny bez ohledu na způsob využití. Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů ukládá v tomto případě povinnost pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem, společností XYZ s.r.o., bylo by pro společnost ABC s.r.o. v tomto případě irelevantní, i kdyby většinový poměr podlahových ploch ukázal na převažující způsob využití pro administrativní účely, což by při standardním pořízení nové stavby vedlo

k nutnosti zařadit takovouto budovu do 6. odpisové skupiny s dobou odpisování 50 let.

Pro stanovení daňových odpisů u budovy je nutné vycházet ze způsobu odpisování stanoveného původním vlastníkem. Ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní vlastník, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17 odst. 3 nebo stálou provozovnou poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 na území České republiky, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem právní nástupce poplatníka a nástupnická společnost nebo družstvo dle zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev.[21]

Budova byla zařazena v roce 1993, do 5. odpisové skupiny a byla odpisována rovnoměrně. Daňová zůstatková cena majetku k 31. 12. 2008 je 7.273.601 Kč, roční odpis v zákonné sazbě 3,4 % je stanoven ve výši 526.357 Kč. Budova bude plně daňově odepsána v roce 2024.

4.3.2 Stanovení účetních odpisů

Při stanovení účetních odpisů je nutné vycházet ze zahajovací rozvahy k 1. 1. 2009:

Tabulka č. 4 – Zahajovací rozvaha k 1. 1. 2009 (Aktiva)

Účet	Název účtu	Aktiva Netto
021100	Stavby	19.173.000,00 Kč
031100	Pozemky	1.827.000,00 Kč
CELKEM	x	21.000.000,00 Kč

Zdroj: Projekt rozdělení odštěpením

Tabulka č. 5 – Zahajovací rozvaha k 1. 1. 2009 (Pasiva)

Účet	Název účtu	Aktiva Netto
411100	Základní kapitál	7.000.000,00 Kč
421100	Zákonný rezervní fond	1.036.437,51 Kč
428100	Nerozdělený zisk min. let	19.173.000,00 Kč
481100	Odložený daň. závazek	1.827.000,00 Kč
CELKEM	x	21.000.000,00 Kč

Zdroj: Projekt rozdělení odštěpením

[21] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů., § 30 odst. 10 písm. a)

Účetní jednotka odhadla dobu životnosti budovy na 30 let s předpokladem rovnoměrného využívání po celou dobu životnosti budovy. Byl proto sestaven odpisový plán sestávající z rovnoměrných odpisů účtovaných na měsíční bázi. Výše pravidelného měsíčního odpisu odpovídá částce 53.259 Kč. Od zařazení majetku do současné chvíle nebyla budova technicky zhodnocena.

4.3.3 Účtování o odložené dani

Jelikož při přeměně společnosti došlo k snížení hodnoty majetku na jeho reálnou hodnotu zachycenou v účetnictví odštěpené společnosti ABC s.r.o., stanovenou dle znaleckého posudku, ale daňová základna se nezměnila, vznikl z důvodu přecenění aktiv přechodný rozdíl, který vedl ke vzniku odložené daně. Přechodný rozdíl vzniká při rozdílu v účetní a daňové hodnotě aktiv nebo pasiv z důvodu odlišného účetního a daňového pohledu na tyto aktiva nebo pasiva.[22]

Dle vyjádření prof. Ing. Libuše Müllerové, CSc. z Katedry finančního účetnictví VŠE v Praze jakožto zpracovatele interpretace Národní účetní rady ze dne 28. 2. 2005 k problematice odložené daně z přechodných rozdílů při přeměnách společnosti dle ČÚS 003 přechodné rozdíly při přeměnách společností vznikají jako rozdíl mezi přeceněnou účetní hodnotou a nezměněnou daňovou základnou. Tento přechodný rozdíl vyústí v odloženou daň, jejíž dopad se vykazuje v souladu s povahou této transakce, tj. proti vlastnímu kapitálu, a to v případě přeměn společností ještě v konečné rozvaze zanikající společnosti. Jelikož stanovené odpisy účetní se i nadále liší od stanovených odpisů daňových, rozhodla účetní jednotka, že bude účtovat o odložené dani, ačkoliv tuto povinnost jí účetní legislativa neukládá.

O odložené dani účtují a vykazují ji účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu dle § 18 odst. 3 zákona o účetnictví. Ostatní účetní jednotky stanoví, zda budou účtovat o odložené dani a vykazovat ji. Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu.

Závazkovou metodou se rozumí postup, kdy odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období, a proto při

[22] ČÚS 003 – Odložená daň

výpočtu bude použita sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém budou daňový závazek nebo pohledávka uplatněny. Pokud tato sazba daně známa není, použije se sazba platná v příštím účetním období. Rozvahový přístup znamená, že závazková metoda podle odstavce 2 vychází z přechodných rozdílů, jimiž jsou rozdíly mezi daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv a výší aktiv, popřípadě pasiv uvedených v rozvaze (bilanci). Daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv je hodnota těchto aktiv, popřípadě pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely.

Odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek se zjistí jako součin výsledného rozdílu a sazby daně z příjmů, která je stanovena zákonem o daních z příjmů. Změní-li se sazba daně z příjmů, je nutno přepočítat zůstatek účtu odložené daně a rozdíl zaúčtovat prostřednictvím účtu v účtové skupině 59. Účetní jednotka účtuje o odloženém závazku vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti.[23]

Odložená daň v případě účetní jednotky ABC s.r.o. je kalkulována na základě rozdílů daňové a účetní zůstatkové ceny, žádné jiné přechodné rozdíly v účetní a daňové hodnotě aktiv ani pasiv u účetní jednotky ABC s.r.o. nevznikají.

Za předpokladu, že po dobu odpisování budovy nedojde ke změně sazby daně z příjmů právnických osob, ani odpisového plánu, bude kalkulace odložené daně od okamžiku zařazení vypadat takto:

Tabulka č. 6 – Rozdíl účetních a daňových zůstatkových cen v Kč

Období	Účetní zůst. cena	Daňová zůst. cena	Rozdíl ZC
2009	18 533 892,00	7 681 114,49	10 852 777,51
2010	17 894 784,00	7 154 757,49	10 740 026,51
2011	17 255 676,00	6 628 400,49	10 627 275,51
2012	16 616 568,00	6 102 043,49	10 514 524,51
2013	15 977 460,00	5 575 686,49	10 401 773,51
2014	15 338 352,00	5 049 329,49	10 289 022,51
2015	14 699 244,00	4 522 972,49	10 176 271,51

Zdroj: Vlastní zpracování

[23] 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., § 56a§ 59

Tabulka č. 7 – Změny odložené daně po dobu odpisování budovy v Kć

Období	Rozdíl ZC	Sazba	Odložená daň	Změna odl. daně
2009	10 852 777,51	0,20	2 170 555,50	-22 550,50
2010	10 740 026,51	0,19	2 040 605,04	-129 950,47
2011	10 627 275,51	0,19	2 019 182,35	-21 422,69
2012	10 514 524,51	0,19	1 997 759,66	-21 422,69
2013	10 401 773,51	0,19	1 976 336,97	-21 422,69
2014	10 289 022,51	0,19	1 954 914,28	-21 422,69
2015	10 176 271,51	0,19	1 933 491,59	-21 422,69

Zdroj: Vlastní zpracování

Odložený daňový závazek se bude postupně snižovat, v roce 2038 bude odložená daň zcela zúčtována.

4.4 Aktualizace odpisového plánu

Z podnětu managementu společnosti ABC s.r.o. došlo v průběhu roku 2012 k nastolení otázky, zda aktuální odpisový plán a skutečná amortizace budovy odpovídají hodnotám zachycovaným v účetnictví, s ohledem na očekávaný vývoj v budoucnosti. Jakožto externí účetní a poradenská společnost jsme byli požádáni o vyjádření návrhu a doporučení, zda a případně jakým způsobem by měla společnost ABC aktualizovat svůj odpisový plán, případně podniknout další kroky tak, aby hodnota aktiv a pasiv zachycená v účetnictví pravdivě zobrazovala skutečnost, a to nejen s ohledem na povinnost věrného a poctivého obrazu účetnictví, daného legislativou, ale také s ohledem na potřebu vlastníka společnosti znát skutečnou ekonomickou situaci společnosti ABC s.r.o. Dalším podstatným elementem je dopad na výsledek hospodaření firmy, který je pro vlastníka společnosti rovněž zásadní informací a kritériem.

Z důvodu nadměrného zatížení podlah v hale sloužící k výrobním účelům bude v následujících letech nutné provést jejich opravu. Očekávaná výše této opravy je 1,6 milionu korun. Očekává se, že oprava proběhne v roce 2016. Je na zvážení, zda by nebylo vhodné na tuto opravu tvořit v meziobdobí rezervu na opravu dlouhodobého majetku. Další možností jak zohlednit tuto skutečnost v účetnictví je odpisování formou nelineárních účetních odpisů, v úvahu by přicházely degresivní způsob odpisování, neboť v dalších letech bude nákladově reprezentována v účetnictví amortizace formou oprav.

Od roku 2011 je v České republice možné využívat metodu komponentního odpisování. Pro společnost ABC s.r.o. by bylo vhodné i možné tento odpisový způsob aplikovat, neboť ve znaleckém posudku má firma k dispozici dostatek hodnověrných podkladů a technicko-ekonomických informací k jeho realizaci. Různá doba životnosti a rozdílná míra opotřebení by pak byly touto metodou v účetnictví společnosti lépe a věrněji vyjádřeny.

Podstatou odštěpení byla restrukturalizace společnosti jakožto reakce na probíhající finanční krizi a obtíže na trhu plastových oken, tak aby došlo k diverzifikaci podnikatelského rizika oddělením nemovitostí od výroby, přičemž si vlastník od rozdělení firmy sliboval zefektivnění řízení jejích zakázek, zprůhlednění finančních i výrobních toků, když mezi oběma nově vzniklými subjekty mají být nastaveny tržní podmínky. Z tohoto důvodu je relevantní aspekt alternativního využití prostor, například nájmem jinému subjektu, případně jiná vlastní ekonomická činnost, nebo v krajním případě prodej nemovitého majetku. Z tohoto důvodu by bylo přínosné zohlednit v odpisovém plánu i zbytkovou hodnotu nemovitosti.

4.4.1 Účtování o rezervách

Při úvahách o metodě zohlednění očekávané opravy budovy v budoucnosti je v současné době managementem společnosti preferována jako nevhodnější varianta tvorba rezervy. Důležitým aspektem při tomto rozhodování je i možnost tvorby daňově uznatelných nákladů. Tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu zdaňovacích období se nezahrnuje předpokládané zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy.

Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po

zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena.

Maximální doba tvorby rezervy podle předchozích odstavců činí u hmotného majetku zatříděného v 5. odpisové skupině 10 zdaňovacích období vymezených v zákoně o daních z příjmů a po sobě jdoucích v každé odpisové skupině, přičemž k období, za které se podává daňové přiznání, ale zdaňovacím obdobím nebylo, se nepřihlíží.

Ve zdaňovacím období je tvorba rezervy výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení (dále jen „samostatný účet“), a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Nebudou-li peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.[24]

Povinnost deponovat peněžní prostředky na samostatném bankovním účtu byla zásadní změnou v legislativní úpravě daňové uznatelnosti tvorby rezerv, kterou přinesla novela zákona o rezervách z roku 2009. Tato skutečnost byla hlavním z důvodů, proč do té doby poměrně hojně využívaný nástroj investiční a daňové politiky podniku přestal pro velké množství firem být atraktivní. Jelikož v praxi je však možné pro tyto účely využívat například i terminované spořicí účty, a jelikož má společnost v současné době (duben 2013) k dispozici dostatek volných finančních prostředků, tato skutečnost by i přes nevýhodu snížení množství disponibilních platebních prostředků na svém běžném účtu rozhodnutí managementu společnosti ABC s.r.o. neovlivnila.

V souladu se zákonem o rezervách by byla tvořena rezerva ve výši 500.000 Kč ročně v letech 2013 – 2015. Provedení opravy se předpokládá v roce 2016. Pokud se oprava do konce roku 2016 neuskuteční, byla by v roce 2017 rezerva rozpuštěna. Pokud se oprava ukáže jako nutná již v průběhu tvorby rezervy, dojde k rozpuštění rezervy v roce opravy.

[24] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, § 7

4.4.2 Aplikace komponentního odpisování

Základním předpokladem pro zahájení komponentního způsobu odpisování je vhodné stanovení komponent. Jelikož majetek nebyl pořizován jako nový a není možné využít přesné ocenění jednotlivých komponent z dodavatelských faktur, vycházel jsem z hodnot uvedených ve znaleckém posudku pro účely odštěpení společnosti ABC s.r.o. od společnosti XYZ s.r.o.

Pro zjednodušení jsem vycházel z předpokladu, že komponentní odpisování bývalo bylo aplikováno ihned v roce 2009, kdy byla budova zařazena do majetku, a bylo zahájeno účetní odpisování. Pro demonstraci dopadu komponentního odpisování (dále jen „KO“) na účetnictví pro účely zvážení aplikace této možnosti managementem společnosti to bylo vhodné, neboť bylo možné porovnat tyto hodnoty proti skutečným hodnotám odpisovaným dle současného odpisového plánu.

Komponenty byly po konzultaci s managementem společnosti stanoveny s ohledem na odlišnou očekávanou dobu životnosti takto:

1) Kotelna (doba životnosti 12 let)
2) Podlahy ve výrobní části haly (doba životnosti 7 let)
3) Vzduchotechnika (doba životnosti 15 let)
4) Zbylé části budovy (odhadovaná doba životnosti 30 let)

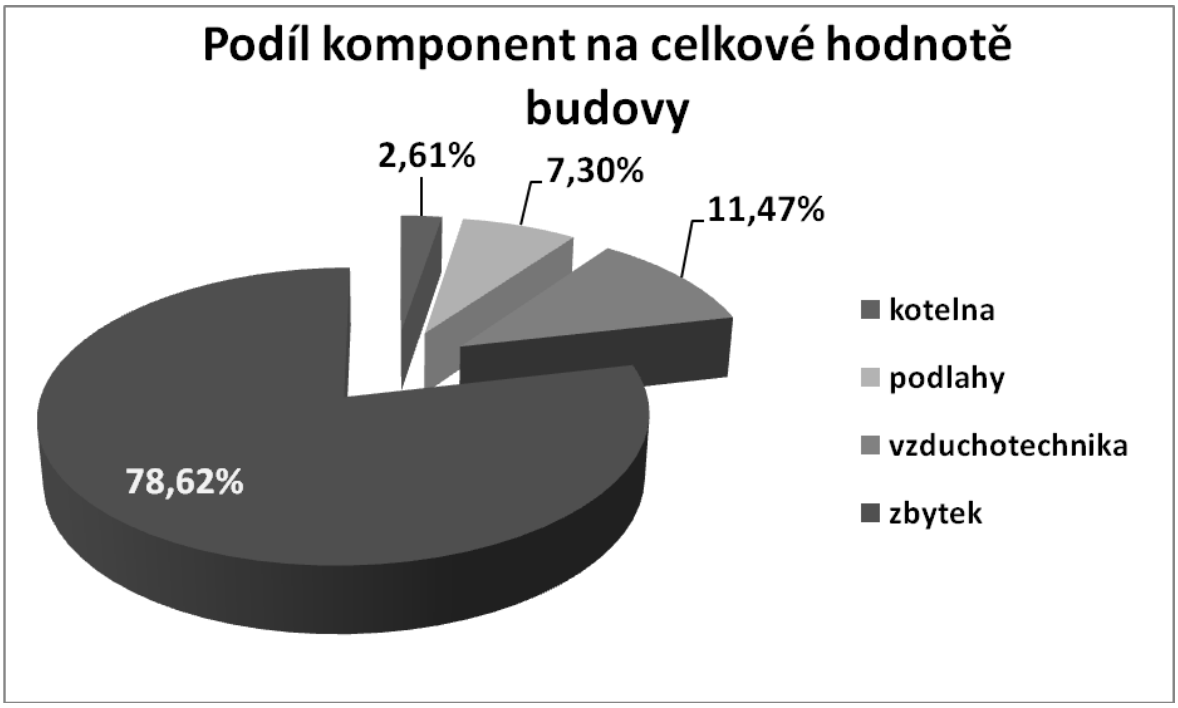
Ocenění komponent je provedeno na základě znaleckého posudku:

Tabulka č. 8 – Ocenění komponent budovy

Komponenta	Cena v Kč	Podíl na celku	Doba odpisování
Kotelna	500 000,00	2,61%	12 let
Podlahy	1 400 000,00	7,30%	7 let
Vzduchotechnika	2 200 000,00	11,47%	15 let
Zbytek	15 073 000,00	78,62%	30 let
Celkem	**19 173 000,00**	**100,00%**	**x**

Zdroj: Znalecký posudek

Graf č. 1 – Podíl komponent na celkové hodnotě budovy



Zdroj: Vlastní zpracování

Po vymezení a ocenění komponent byl sestaven modelový odpisový plán, jehož část je znázorněna v tabulce č. 9. V roce 2016 bude nutné nahradit komponentu podlahy, očekávaná cena je 1.600.000 Kč, nová doba použitelnosti se očekává 10 let. Podstatný je i vývoj zůstatkových cen komponent i celé budovy, který je zachycený v tabulce č. 10.

Tabulka č. 9 – Modelový odpisový plán při aplikaci KO v Kč

Rok	Kotelna	Podlahy	Vzduchotechnika	Zbytek	CELKEM
2009	41 667	200 000	146 667	502 434	890 768
2010	41 667	200 000	146 667	502 434	890 768
2011	41 667	200 000	146 667	502 434	890 768
2012	41 667	200 000	146 667	502 434	890 768
2013	41 667	200 000	146 667	502 434	890 768
2014	41 667	200 000	146 667	502 434	890 768
2015	41 667	200 000	146 667	502 434	890 768
2016	41 667	160 000	146 667	502 434	850 768
2017	41 667	160 000	146 667	502 434	850 768
2018	41 667	160 000	146 667	502 434	850 768

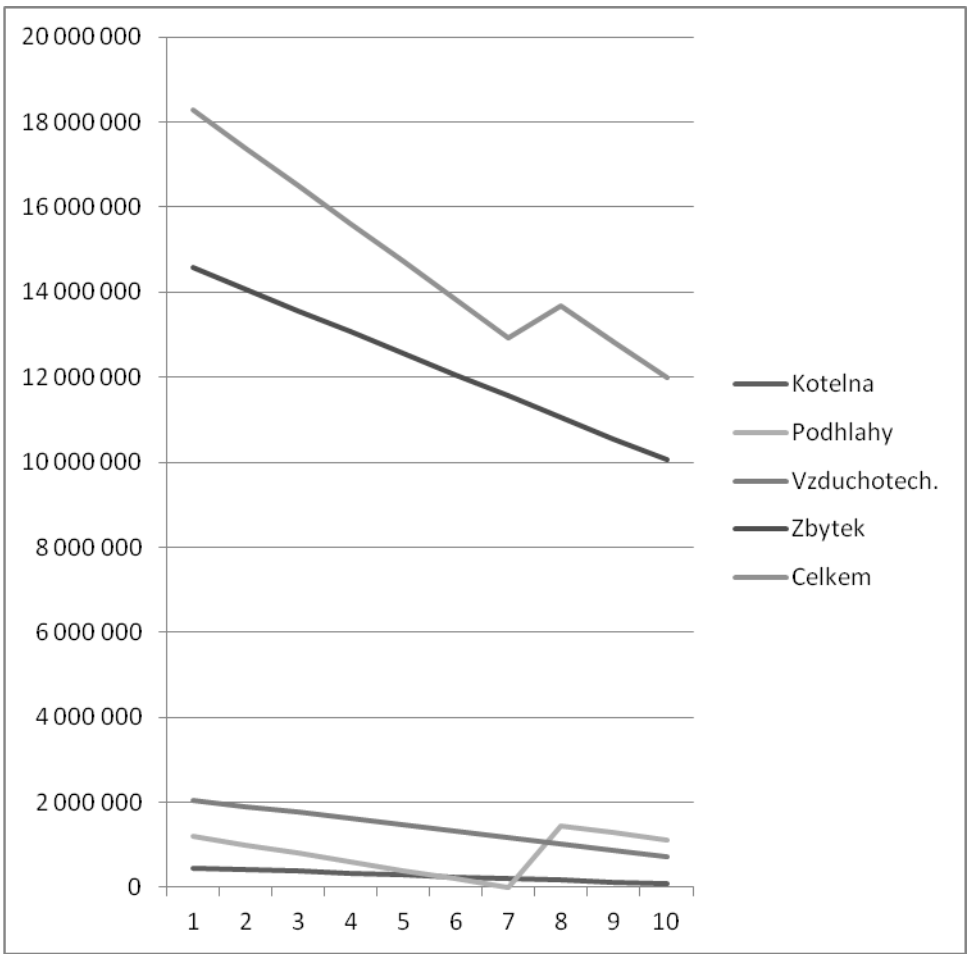
Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 10 – Vývoj zůstatkových cen při KO v Kč

Rok	Kotelna	Podlahy	Vzduchotechnika	Zbytek	CELKEM
2009	458 333	1 200 000	2 053 333	14 570 566	80 582 232
2010	416 666	1 000 000	1 906 666	14 068 132	75 591 464
2011	374 999	800 000	1 759 999	13 565 698	70 600 696
2012	333 332	600 000	1 613 332	13 063 264	65 609 928
2013	291 665	400 000	1 466 665	12 560 830	60 619 160
2014	249 998	200 000	1 319 998	12 058 396	55 628 392
2015	208 331	0	1 173 331	11 555 962	50 637 624
2016	166 664	1 440 000	1 026 664	11 053 528	45 486 856
2017	124 997	1 280 000	879 997	10 551 094	40 336 088
2018	83 330	1 120 000	733 330	10 048 660	35 185 320

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf č. 2 – Vývoj zůstatkových cen při KO v Kč



Zdroj: Vlastní zpracování

Jelikož se zkrátila doba odpisování některých části budovy, vývoj celkové výše ročních odpisů již není lineární. Po uplynutí životnosti jednotlivých komponent tyto bude potřeba nahradit, což bude představovat nové investiční náklady, které se dále budou projevovat v nákladech firmy formou odpisů s ohledem na životnost nové komponenty. V rozvaze se toto obnovení projeví růstem aktiv brutto i netto. V grafu č. 2 je obnovení komponenty znázorněno skokovým zvýšením zůstatkové ceny komponenty podlahy i celkové zůstatkové ceny budovy.

Jelikož by vlivem případné změny účetních odpisů a účetních zůstatkových cen došlo ke změně přechodných rozdílů v daňovém a účetním ocenění aktiv, bylo by třeba přepočítat i odloženou daň. Její výši v letech 2009 – 2018 znázorňuje následující tabulka:

Tabulka č. 11 – Změny odložené daně po dobu odpisování budovy v Kč při KO

Období	Rozdíl ZC	Sazba	Odložená daň	Změna odl. daně
2009	10 601 117,51	0,20	2 120 223,50	-72 882,50
2010	10 236 706,51	0,19	1 944 974,24	-175 249,27
2011	9 872 295,51	0,19	1 875 736,15	-69 238,09
2012	9 507 884,51	0,19	1 806 498,06	-69 238,09
2013	9 143 473,51	0,19	1 737 259,97	-69 238,09
2014	8 779 062,51	0,19	1 668 021,88	-69 238,09
2015	8 414 651,51	0,19	1 598 783,79	-69 238,09
2016	9 690 240,51	0,19	1 841 145,70	242 361,91
2017	9 365 829,51	0,19	1 779 507,61	-61 638,09
2018	9 041 418,51	0,19	1 717 869,52	-61 638,09

Zdroj: Vlastní zpracování

K možnosti porovnání vývoje celkových nákladů u všech variant je třeba u komponentního odpisování zohlednit kromě výše samotných odpisů i změnu odložené daně. V tabulce č. 12 je uvedeno celkové nákladové zatížení v letech 2009 – 2018 při aplikaci komponentního odpisování.

Tabulka č. 12 – Celkové náklady v Kč spojené s opotřebením budovy při KO

Období	Celkem odpisy	Odložená daň	Celkem náklady
2009	890 768,00	-72 882,50	817 885,50
2010	890 768,00	-175 249,27	715 518,73

2011	890 768,00	-69 238,09	821 529,91
2012	890 768,00	-69 238,09	821 529,91
2013	890 768,00	-69 238,09	821 529,91
2014	890 768,00	-69 238,09	821 529,91
2015	890 768,00	-69 238,09	821 529,91
2016	850 768,00	242 361,91	1 093 129,91
2017	850 768,00	-61 638,09	789 129,91
2018	850 768,00	-61 638,09	789 129,91

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4.3 Odpisování se zbytkovou hodnotou

Vzhledem k tomu, že od počátku existuje varianta prodeje nemovitosti, nabízí se při stanovení odpisového plánu aplikace zbytkové hodnoty. Zohledňování zbytkové hodnoty je v současné době jedním z mála přístupů mezinárodních účetních standardů umožňovaných a upřednostňovaných i českou účetní legislativou.

Zbytková hodnota představuje hodnotu, kterou má dlouhodobý majetek na konci své ekonomické životnosti. Při aplikování odpisování se zbytkovou hodnotou je nezbytné, aby účetní jednotka každoročně testovala aktuálnost stanovené zbytkové hodnoty a v případě potřeby jí aktualizovala. Jelikož v období od roku 2009 do současnosti došlo k zásadním změnám na realitním trhu a k obecnému poklesu cen všech typů nemovitostí, stanovil jsem odlišnou zbytkovou hodnotu pro období 2009 – 2011 a další období:

Tabulka č. 13 – Stanovené odpisy a zbytkové hodnoty

Období	Roční odpis	Měsíční odpis	Zbytková hodnota
2009 - 2011	222 444 000	18 537	12 500 000
od roku 2012	305 772 000	25 481	10 250 000

Zdroj: Vlastní zpracování

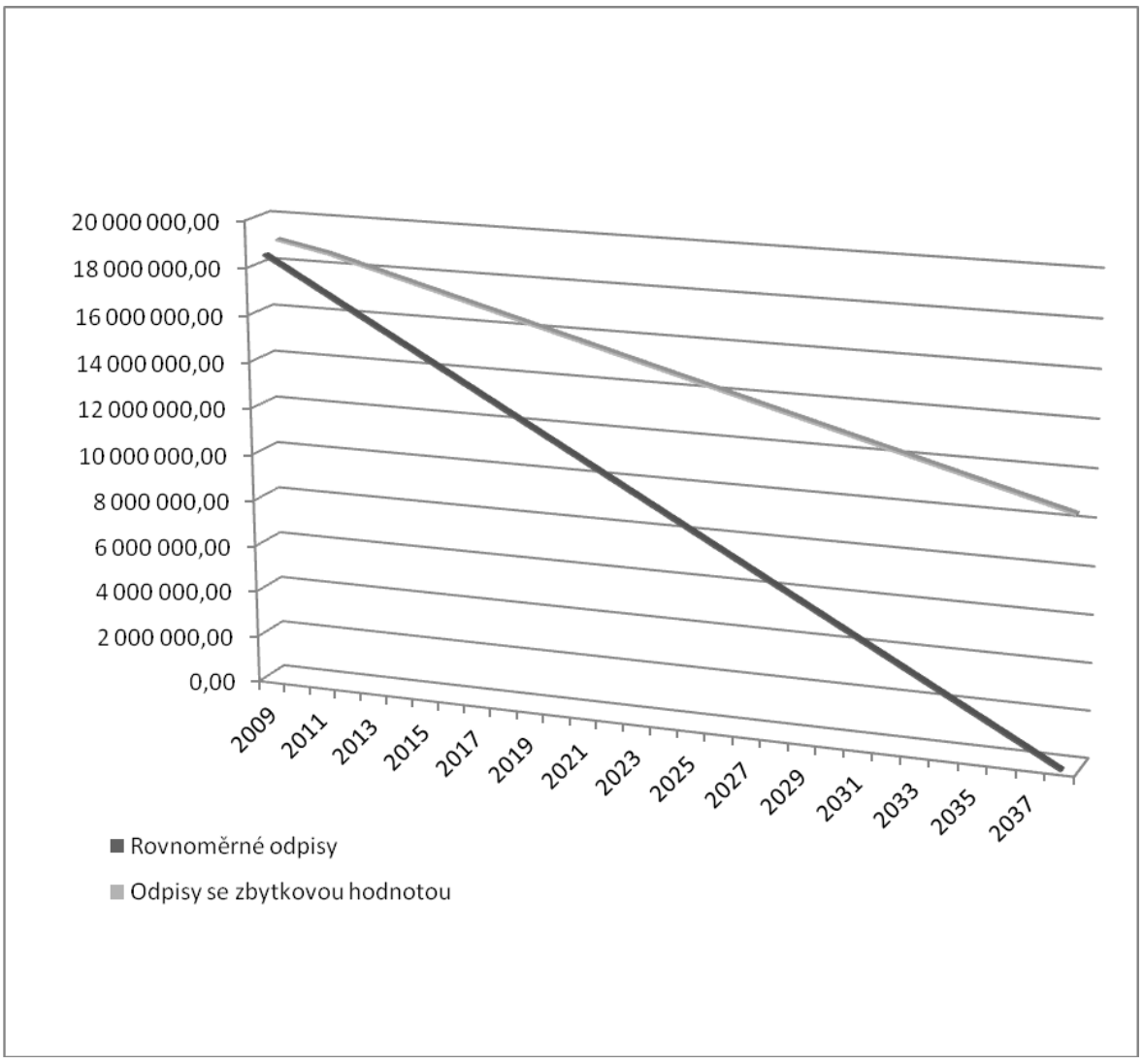
Zbytková hodnota byla stanovena porovnáním realitních nabídek a konzultací s realitními makléři, kteří provedli odhad ocenění budovy na konci stanovené doby životnosti.

Měsíční odpis v první období byl stanoven jako podíl rozdílu pořizovací ceny a zbytkové hodnoty ku počtu měsíců užívání. Při výpočtu měsíčního odpisu v druhém období byla od pořizovací ceny odečtena nová zbytková hodnota a hodnota odpisů dle dosavadního

odpisového plánu za každý odpisovaný měsíc. Takto získaná suma celkových odpisů byla podělena počtem měsíců zbývajících do odepsání budovy. Odpisový plán budovy se zohledněním zbytkové hodnoty po jeho aktualizaci v roce 2012 tvoří přílohu č. 2 této práce.

Rozdílný vývoj zůstatkových cen budovy při zohlednění zbytkové hodnoty a při jejím nezohlednění demonstruje následující graf:

Graf č. 3 – Vývoj zůstatkových cen při uplatnění zbytkové hodnoty a při lineárních odpisech



Zdroj: Vlastní zpracování

Obě varianty mají lineární průběh, zůstatková cena při odpisech se zbytkovou hodnotou však v roce 2012 vlivem změny zbytkové hodnoty změní svůj sklon.

Při zohlednění zbytkové hodnoty dojde také ke změnám ve výši odložené daně. Rozdíl zůstatkových cen účetních a daňových odpisů při zohlednění zbytkové hodnoty v odpisovém plánu za období 2009 – 2018 udává tabulka č. 14:

Tabulka č. 14 – Změny odložené daně po dobu odpisování budovy v Kč při zohlednění zbytkové hodnoty

Období	Rozdíl ZC	Sazba	Odložená daň	Změna odl. daně
2009	11 269 441,51	0,20	2 253 888,30	60 782,30
2010	11 573 354,51	0,19	2 198 937,36	-54 950,95
2011	11 877 267,51	0,19	2 256 680,83	57 743,47
2012	12 097 852,51	0,19	2 298 591,98	41 911,15
2013	12 318 437,51	0,19	2 340 503,13	41 911,15
2014	12 539 022,51	0,19	2 382 414,28	41 911,15
2015	12 759 607,51	0,19	2 424 325,43	41 911,15
2016	12 980 192,51	0,19	2 466 236,58	41 911,15
2017	13 200 777,51	0,19	2 508 147,73	41 911,15
2018	13 421 362,51	0,19	2 550 058,88	41 911,15

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 15 je uvedeno celkové nákladové zatížení vyplývající z odpisování budovy v letech 2009 – 2018 při zohlednění zbytkové hodnoty:

Tabulka č. 15 – Celkové náklady v Kč spojené s opotřebením budovy při zohlednění zbytkové hodnoty

Období	Celkem odpisy	Odložená daň	Opravy	Celkem náklady
2009	222 444,00	60 782,30	0,00	283 226,30
2010	222 444,00	-54 950,95	0,00	167 493,05
2011	222 444,00	57 743,47	0,00	280 187,47
2012	305 772,00	41 911,15	0,00	347 683,15
2013	305 772,00	41 911,15	0,00	347 683,15
2014	305 772,00	41 911,15	0,00	347 683,15
2015	305 772,00	41 911,15	0,00	347 683,15
2016	305 772,00	41 911,15	1 600 000,00	1 947 683,15
2017	305 772,00	41 911,15	0,00	347 683,15
2018	305 772,00	41 911,15	0,00	347 683,15

Zdroj: Vlastní zpracování

4.5 Srovnání nákladového zatížení u jednotlivých variant aktualizace odpisového plánu

Součástí zadání bylo vypracovat návrh optimalizace odpisového plánu. V současné době společnost odpisuje rovnoměrně budovu jako celek s odhadovanou životností 30 let. Pro optimalizaci odpisové politiky byly managementu společnost ABC s.r.o. nastíněny tyto varianty:

1) Ponechání současného odpisového plánu, s případným přehodnocením stanovené doby použitelnosti, s ohledem na skutečnost, že budova byla již odpisována 16 let u předchozího vlastníka a nyní je její životnost stanovena na dalších 30 let, celková doba odpisování tak představuje více než 45 let. Jelikož v budoucnu jsou nevyhnutelné opravy, součástí této navrhované varianty je účtování o rezervách na opravy dlouhodobého majetku.

2) Aplikace komponentního odpisování budovy

3) Odpisování se zohledněním zbytkové hodnoty

Výhody a nevýhody jednotlivých variant, a jejich přínos pro účetní jednotku, vyplývají z jejich jednotlivých charakteristik uvedených výše. Jako jednotící prvek pro porovnání dopadu těchto variant do účetnictví společnosti byla stanovena výše celkových nákladů spojených s odpisováním a amortizací budovy.

Účtování o rezervách nepřichází v úvahu při aplikaci komponentního odpisování, neboť v tomto případě jsou opravy považovány za výměnu komponenty a tudíž vždy za investiční výdaj. Naproti tomu tvorba rezervy přichází v úvahu i při odpisování se zohledněním zbytkové hodnoty.

Při porovnání dopadů aplikace jednotlivých variant byly proto tyto varianty porovnávány v kombinacích tak, aby nejlépe kontrastoval jejich rozdílný dopad do nákladů firmy.

1) Porovnání odpisování při současném odpisovém plánu a odpisování se zohledněním zbytkové hodnoty

2) Porovnání komponentního odpisování a odpisování při současném odpisovém plánu v kombinaci s účtováním o rezervě

3) Porovnání komponentního odpisování, odpisování při současném odpisovém plánu při účtování o rezervě a odpisování při současném odpisovém plánu bez účtování o rezervě

4.5.1 Porovnání odpisování při současném odpisovém plánu a odpisování se zohledněním zbytkové hodnoty

Pro stanovení celkových nákladů u obou variant jsem vycházel z předchozích výpočtů. Náklady při současném odpisovém plánu jsou tvořeny lineárními odpisy, změnou odložené daně a jednorázovým nákladem v roce 2016, který tvoří oprava podlah ve výrobní části haly ve výši 1,6 milionu Kč. Náklady v jednotlivých sledovaných letech při odpisování podle současného odpisového plánu udává tabulka č. 16. Celkové náklady v Kč při odpisování podle současného odpisového plánu se zohledněním zbytkové hodnoty udává tabulka č. 15 v předchozím textu.

Tabulka č. 16 – Celkové náklady v Kč při odpisování podle současného odpisového plánu

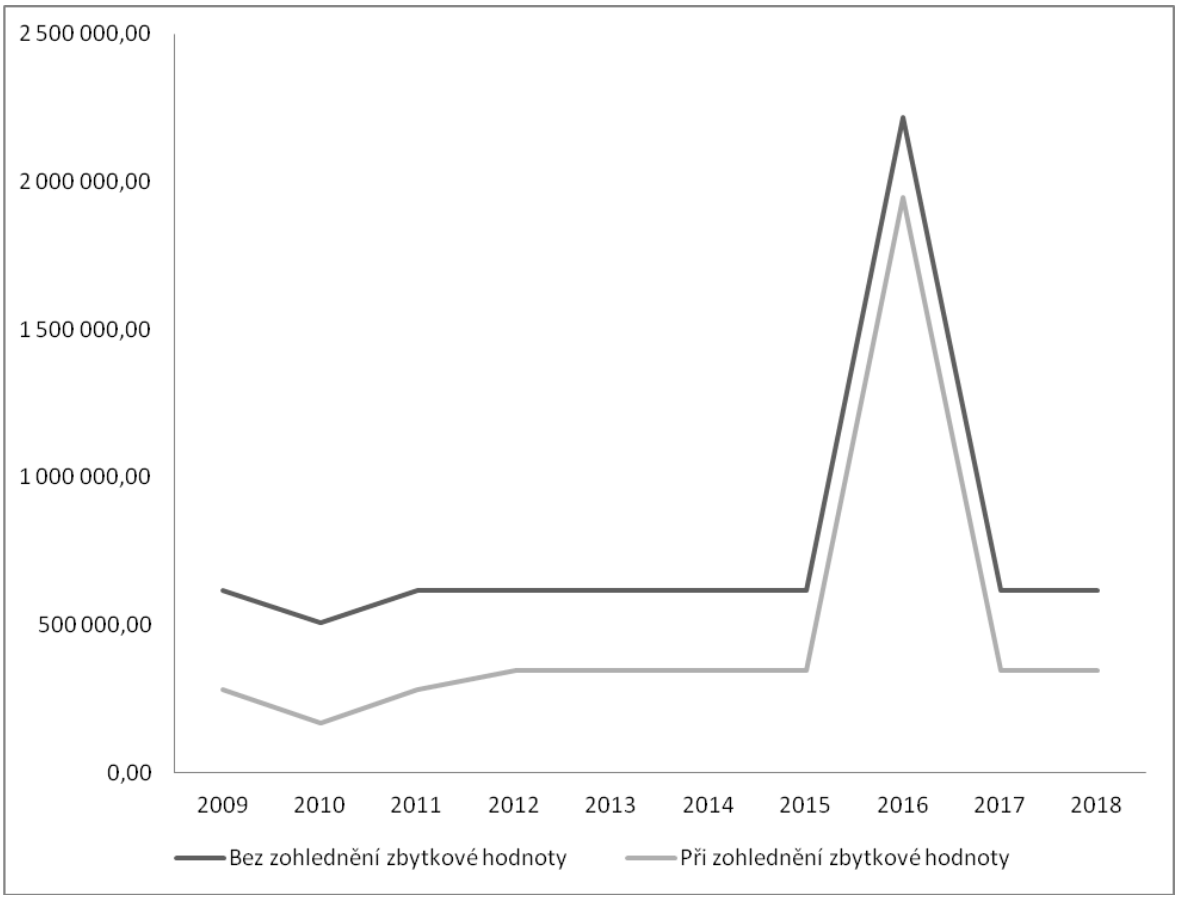
Období	Celkem odpisy	Odložená daň	Opravy	Celkem náklady
2009	639 108,00	-22 550,50	0,00	616 557,50
2010	639 108,00	-129 950,47	0,00	509 157,53
2011	639 108,00	-21 422,69	0,00	617 685,31
2012	639 108,00	-21 422,69	0,00	617 685,31
2013	639 108,00	-21 422,69	0,00	617 685,31
2014	639 108,00	-21 422,69	0,00	617 685,31
2015	639 108,00	-21 422,69	0,00	617 685,31
2016	639 108,00	-21 422,69	1 600 000,00	2 217 685,31
2017	639 108,00	-21 422,69	0,00	617 685,31
2018	639 108,00	-21 422,69	0,00	617 685,31

Zdroj: Vlastní zpracování

V obou případech se za sledované období jedná o konstantně se vyvíjející náklady s dvěma vychýleními způsobenými v roce 2010 změnou sazby daně z příjmů právnických osob z 20% na 19% a plánovanou opravou podlah ve výrobní části haly v roce 2016. Základním rozdílem tak je absolutně nižší hodnota nákladů u varianty se zbytkovou hodnotou. Tyto náklady budou spolu s případnou zůstatkovou cenou budovy tvořit náklad v roce prodeje budovy. Proti těmto nákladům pak bude stát výnos z prodeje budovy, který se tak na

výsledku hospodaření v roce prodeje projeví podstatně méně významně, než u varianty bez zbytkové hodnoty, kde v roce prodeje zaznamená účetní jednotka zisk z prodeje budovy v plné výši kupní ceny za předpokladu, že budova bude již plně odepsána, případně poníženou o zůstatkovou cenu, bude-li budova prodána v průběhu její stanovené životnosti.

Graf č. 4 – Vývoj celkové výše nákladů v Kč spojených s opotřebením budovy při zohlednění zbytkové hodnoty a bez jeho zohlednění při zachování současného odpisového plánu v jednotlivých letech



Zdroj: Vlastní zpracování

4.5.2 Porovnání komponentního odpisování a odpisování při současném odpisovém plánu v kombinaci s účtováním o rezervě

Specifikou obou těchto variant oproti ostatním variantám je rovnoměrné nákladové zatížení jednotlivých období odpisování. V případě komponentního odpisování po celou dobu životnosti, v případě účtování o rezervě na opravu podlah jsou náklady rozloženy do

období od rozhodnutí o nutnosti opravy do jejího provedení. Celkové náklady u varianty, kdy je účtováno o rezervě při zachování současného odpisového plánu udává tabulka č. 17:

Tabulka č. 17 – Celkové náklady v Kč při odpisování podle současného odpisového plánu při současném účtování o rezervě na opravu DHM

Období	Odpisy	Odl. daň	Tvorba rezerv	Opravy	Celkem
2009	639 108,00	-22 550,50	0,00	0,00	616 557,50
2010	639 108,00	-129 950,47	0,00	0,00	509 157,53
2011	639 108,00	-21 422,69	0,00	0,00	617 685,31
2012	639 108,00	-21 422,69	0,00	0,00	617 685,31
2013	639 108,00	-21 422,69	500 000,00	0,00	1 117 685,31
2014	639 108,00	-21 422,69	500 000,00	0,00	1 117 685,31
2015	639 108,00	-21 422,69	500 000,00	0,00	1 117 685,31
2016	639 108,00	-21 422,69	-1 500 000,00	1 600 000,00	717 685,31
2017	639 108,00	-21 422,69	0,00	0,00	617 685,31
2018	639 108,00	-21 422,69	0,00	0,00	617 685,31

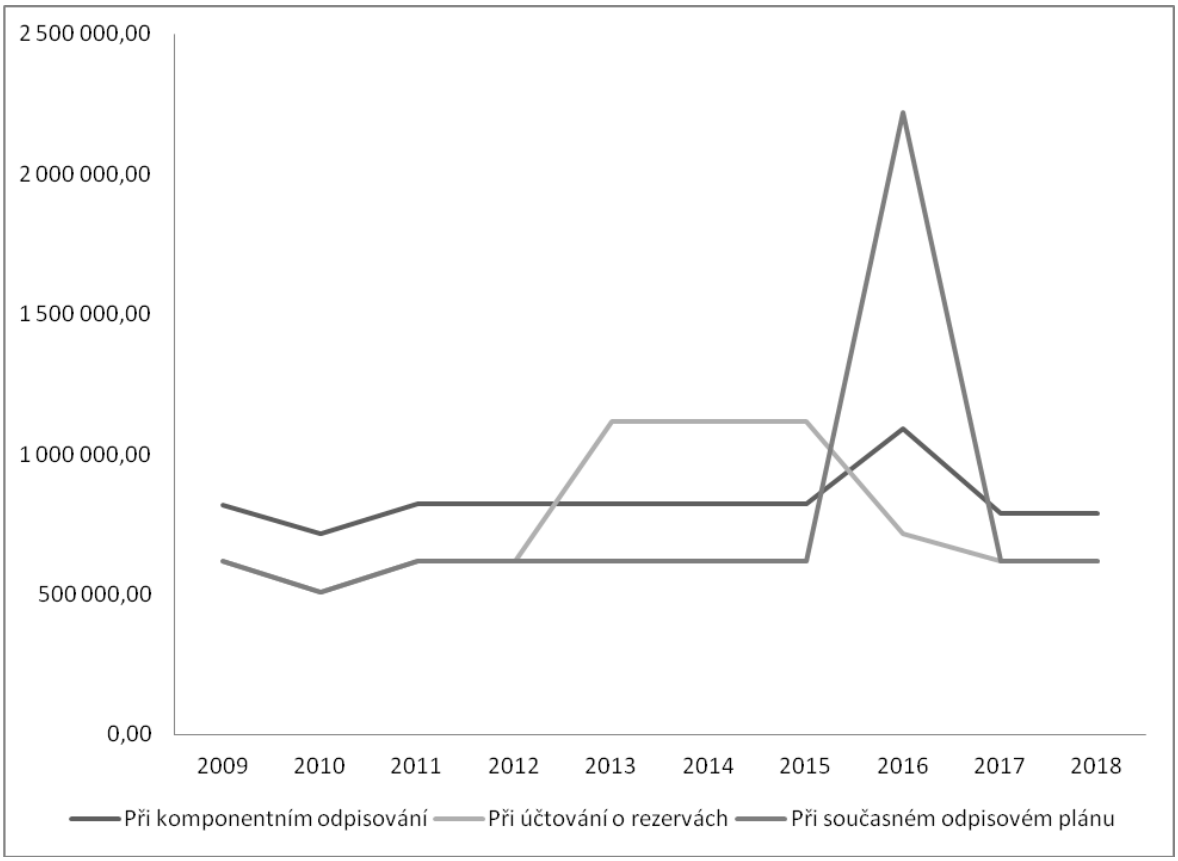
Zdroj: Vlastní zpracování

Celkové náklady v jednotlivých sledovaných letech při aplikaci komponentního odpisování udává výše uvedená tabulka č. 12. Z porovnání vyplývá, že při komponentním odpisování jsou náklady spojené s amortizací budovy rozprostřeny do sledovaných let nejrovnoměrněji. Pro lepší ilustraci jsou vývojové křivky nákladů obou variant porovnány i s vývojem nákladů dle aktuálně používaného odpisového plánu bez tvorby rezervy v níže umístěném grafu č. 5.

4.5.3 Porovnání komponentního odpisování, odpisování při současném odpisovém plánu při účtování o rezervě a odpisování při současném odpisovém plánu bez účtování o rezervě

V rámci současného odpisového plánu jsou ve sledovaném období náklady spojené s amortizací budovy tvořeny odpisy, změnou odložené daně a výši opravy, jak udává tabulka č. 16. Zmírnění jednorázového dopadu do hospodářského výsledku oproti variantě při zachování současnému odpisovému plánu bez účtování o rezervě je patrné z tabulky č. 17.

Graf č. 5 – Vývoj celkové výše nákladů v Kč spojených s opotřebením budovy při zohlednění zbytkové hodnoty a bez jeho zohlednění při zachování současného odpisového plánu v jednotlivých letech



Zdroj: Vlastní zpracování

Při porovnání vývoje nákladů při tvorbě rezervy a bez její tvorby je zřejmé, že v obdobích, ve kterých není očekávána žádná oprava, bude celkové nákladové zatížení totožné. Ve skutečnosti ale v průběhu fyzického stárnutí budovy lze v budoucnu očekávat potřebu obnovovat jednotlivé části budovy tak, aby byla zachována její provozuschopnost pro účely, pro které je využívána. V praxi by tak bylo vhodné ihned po provedení opravy podlah začít tvořit bezprostředně rezervu na následující naplánovanou opravu, např. dosluhující kotelny.

5 Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo srovnání metod pořizování, oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku a vyhodnocení jejich vlivu na výsledek hospodaření firmy. V teoretické části byl definován pojem dlouhodobého hmotného majetku a způsoby jeho pořizování, oceňování a odpisování a popsán aktuální legislativní stav. Byly nastíněny i některé aktuální přístupy mezinárodních účetních standardů.

V praktické části bakalářské práce byl popsaný aktuální skutečný stav v oblasti investiční činnosti u konkrétní společnosti. Na reálném příkladě byl popsán způsob ocenění nemovitosti – víceúčelové haly při nabytí specifickým způsobem při vzniku společnosti odštěpením. Výchozím bodem pro praktickou část byl aktuálně používaný odpisový plán, jehož aktualizace, vzhledem k ekonomickým okolnostem i podnětu managementu skutečné firmy, v této práci označované jako společnost ABC s.r.o., neboť její vlastník si nepřál zveřejnit žádné údaje umožňující její ztotožnění, byla na zvážení.

Díky tomu, že jsem měl k dispozici podrobný znalecký posudek na hodnotu nemovitosti, vypracovaný v nedávné době pro účely odštěpení, bylo možno vycházet z přesných hodnot a poměrně objektivně sestavit vhodné a pro účely společnosti ABC s.r.o. aplikovatelné varianty optimalizace odpisového plánu. Jelikož změna daňového odpisování dle současné daňové legislativy není možná, těžiště praktické části této práce spočívá v analýze možných variant změny účetních odpisů, případně jejich doplnění s ohledem na dopad do hospodářského výsledku firmy.

Stávající systém, který popisovaná účetní jednotka používala, byl založen na rovnoměrném odpisování po dobu 30 let, přičemž budova byla již odpisována 16 let u předchozího vlastníka. Už samotná stanovená předpokládaná doba užívání je na zvážení. Pro účely porovnání variant s aktuálním plánem jsem však i já z takto stanovené doby vycházel.

Jelikož, vzhledem ke skutečnostem nastíněným v úvodu praktické části, existuje reálná možnost prodeje budovy v budoucnosti, odpisování do nulové zůstatkové ceny není zcela optimální, neboť v okamžiku prodeje lze očekávat, že hodnota budovy bude významná. U dlouhodobého hmotného majetku typu budovy je zohlednění zbytkové hodnoty nanejvýš vhodné. Je to zároveň přístup doporučovaný IFRS, který lze celkem snadno aplikovat.

To se bohužel nedá říci o další variantě porovnávané v této práci – komponentním

odpisování. Ačkoliv je tento přístup k odpisové politice českou účetní legislativou od roku 2011 umožněn, daňové předpisy tento způsob nepřipouští a implementace komponentního odpisování v praxi je tak velmi složitá. I přesto, že se jedná o stěžejní přístup doporučovaný mezinárodními účetními standardy, v českém prostředí doposud pro jeho rozvoj nejsou vhodné podmínky a tuzemské účetní jednotky o jeho využívání prozatím nejeví příliš zájem. V případě společnosti ABC s.r.o. ještě nebylo konečné rozhodnutí ohledně změny odpisového plánu učiněno, ale ani v tomto případě velmi pravděpodobně nebude komponentní odpisování zavedeno.

6 Seznam použité literatury

- BŘEZINOVÁ, Hana, MUNZAR, Vladimír Účetnictví I. – 3. přepracované a rozšířené vydání. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2006. 271 s. ISBN 978-80-86716-45-9.
- Český účetní standard pro podnikatele č. 003 ODLOŽENÁ DAŇ
- EPSTEIN, Barry J., JERMAKOWICZ, Eva. K. *Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards 2008,* 1st Edition Wiley 2008, ISBN-10:0470135166, ISBN-13:978-0470135167.
- NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 495/2009 ze dne 3. Června 2009, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 3.
- PRUDKÝ, Pavel, LOŠŤÁK, Milan *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2012*. 14. Český Těšín: Nakladatelství Anag, spol. s r.o., 2012, 304 s. ISBN 978-80-7263-733-1.
- ŠTOHL, Pavel, Daňová evidence 2011, 2. upravené vydání, Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl, 2011. 133 s. ISBN 978-80-87237-34-2.
- VALOUCH, Petr, *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.
- 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.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 - Odpisové skupiny

Tabulka č. 2 – Ocenění vyčleněného nemovitého majetku

Tabulka č. 3 – Poměr podlahové plochy dle způsobu využití

Tabulka č. 4 – Zahajovací rozvaha k 1. 1. 2009 (Aktiva)

Tabulka č. 5 – Zahajovací rozvaha k 1. 1. 2009 (Pasiva)

Tabulka č. 6 – Rozdíl účetních a daňových zůstatkových cen v Kč

Tabulka č. 7 – Změny odložené daně po dobu odpisování budovy v Kć

Tabulka č. 8 – Ocenění komponent budovy

Tabulka č. 9 – Modelový odpisový plán při aplikaci KO v Kč

Tabulka č. 10 – Vývoj zůstatkových cen při KO v Kč

Tabulka č. 11 – Změny odložené daně po dobu odpisování budovy v Kč při KO

Tabulka č. 12 – Celkové náklady v Kč spojené s opotřebením budovy při KO

Tabulka č. 13 – Stanovené odpisy a zbytkové hodnoty

Tabulka č. 14 – Změny odložené daně po dobu odpisování budovy v Kč při zohlednění zbytkové hodnoty

Tabulka č. 15 – Celkové náklady v Kč spojené s opotřebením budovy při zohlednění zbytkové hodnoty

Tabulka č. 16 – Celkové náklady v Kč při odpisování podle současného odpisového plánu

Tabulka č. 17 – Celkové náklady v Kč při odpisování podle současného odpisového plánu při současném účtování o rezervě na opravu DHM

Seznam grafů

Graf č. 1 – Podíl komponent na celkové hodnotě budovy

Graf č. 2 – Vývoj zůstatkových cen při KO v Kč

Graf č. 3 – Vývoj zůstatkových cen při uplatnění zbytkové hodnoty a při lineárních odpisech

Graf č. 4 – Vývoj celkové výše nákladů v Kč spojených s opotřebením budovy při zohlednění zbytkové hodnoty a bez jeho zohlednění při zachování současného odpisového plánu v jednotlivých letech

Graf č. 5 – Vývoj celkové výše nákladů v Kč spojených s opotřebením budovy při zohlednění zbytkové hodnoty a bez jeho zohlednění při zachování současného odpisového plánu v jednotlivých letech

Seznam zkratek

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

IAS – Mezinárodní účetní standardy

IFRS – Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

KO – Komponentní odpisování

ZDP – Zákon o daních z příjmů

ZoÚ – Zákon o účetnictví

Přílohy

Příloha č. 1 – Současný odpisový plán budovy

Příloha č. 2 – Odpisový plán pro komponentu „Podlahy“ po dobu očekávané životnosti komponenty obnovené v roce 2016

Příloha č. 3 - Odpisový plán budovy se zohledněním zbytkové hodnoty po jeho aktualizaci v roce 2012

Příloha č. 1 – Současný odpisový plán budovy

Vstupní cena: ***19 173 000,00***

	Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
1	2009	639 108,00	639 108,00	18 533 892,00
2	2010	639 108,00	1 278 216,00	17 894 784,00
3	2011	639 108,00	1 917 324,00	17 255 676,00
4	2012	639 108,00	2 556 432,00	16 616 568,00
5	2013	639 108,00	3 195 540,00	15 977 460,00
6	2014	639 108,00	3 834 648,00	15 338 352,00
7	2015	639 108,00	4 473 756,00	14 699 244,00
8	2016	639 108,00	5 112 864,00	14 060 136,00
9	2017	639 108,00	5 751 972,00	13 421 028,00
10	2018	639 108,00	6 391 080,00	12 781 920,00
11	2019	639 108,00	7 030 188,00	12 142 812,00
12	2020	639 108,00	7 669 296,00	11 503 704,00
13	2021	639 108,00	8 308 404,00	10 864 596,00
14	2022	639 108,00	8 947 512,00	10 225 488,00
15	2023	639 108,00	9 586 620,00	9 586 380,00
16	2024	639 108,00	10 225 728,00	8 947 272,00
17	2025	639 108,00	10 864 836,00	8 308 164,00
18	2026	639 108,00	11 503 944,00	7 669 056,00
19	2027	639 108,00	12 143 052,00	7 029 948,00
20	2028	639 108,00	12 782 160,00	6 390 840,00
21	2029	639 108,00	13 421 268,00	5 751 732,00
22	2030	639 108,00	14 060 376,00	5 112 624,00
23	2031	639 108,00	14 699 484,00	4 473 516,00
24	2032	639 108,00	15 338 592,00	3 834 408,00
25	2033	639 108,00	15 977 700,00	3 195 300,00
26	2034	639 108,00	16 616 808,00	2 556 192,00
27	2035	639 108,00	17 255 916,00	1 917 084,00
28	2036	639 108,00	17 895 024,00	1 277 976,00
29	2037	639 108,00	18 534 132,00	638 868,00
30	2038	638 868,00	19 173 000,00	0,00
	CELKEM	**19 173 000,00**	x	x

Příloha č. 2 – Odpisový plán pro komponentu „Podlahy“ po dobu očekávané životnosti komponenty obnovené v roce 2016

	Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
1	2009	200 000,00	200 000,00	1 200 000,00
2	2010	200 000,00	400 000,00	1 000 000,00
3	2011	200 000,00	600 000,00	800 000,00
4	2012	200 000,00	800 000,00	600 000,00
5	2013	200 000,00	1 000 000,00	400 000,00
6	2014	200 000,00	1 200 000,00	200 000,00
7	2015	200 000,00	1 400 000,00	0,00
8	2016	160 000,00	160 000,00	1 440 000,00
9	2017	160 000,00	320 000,00	1 280 000,00
10	2018	160 000,00	480 000,00	1 120 000,00
11	2019	160 000,00	640 000,00	960 000,00
12	2020	160 000,00	800 000,00	800 000,00
13	2021	160 000,00	960 000,00	640 000,00
14	2022	160 000,00	1 120 000,00	480 000,00
15	2023	160 000,00	1 280 000,00	320 000,00
16	2024	160 000,00	1 440 000,00	160 000,00
17	2025	160 000,00	1 600 000,00	0,00

Příloha č. 3 - Odpisový plán budovy se zohledněním zbytkové hodnoty po jeho aktualizaci v roce 2012

Vstupní cena: ***19 173 000,00***

	Rok	Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena	Zbytková hodnota
1	2009	222 444,00	222 444,00	18 950 556,00	12 500 000,00
2	2010	222 444,00	444 888,00	18 728 112,00	12 500 000,00
3	2011	222 444,00	667 332,00	18 505 668,00	12 500 000,00
4	2012	305 772,00	973 104,00	18 199 896,00	10 250 000,00
5	2013	305 772,00	1 278 876,00	17 894 124,00	10 250 000,00
6	2014	305 772,00	1 584 648,00	17 588 352,00	10 250 000,00
7	2015	305 772,00	1 890 420,00	17 282 580,00	10 250 000,00
8	2016	305 772,00	2 196 192,00	16 976 808,00	10 250 000,00
9	2017	305 772,00	2 501 964,00	16 671 036,00	10 250 000,00
10	2018	305 772,00	2 807 736,00	16 365 264,00	10 250 000,00
11	2019	305 772,00	3 113 508,00	16 059 492,00	10 250 000,00
12	2020	305 772,00	3 419 280,00	15 753 720,00	10 250 000,00
13	2021	305 772,00	3 725 052,00	15 447 948,00	10 250 000,00
14	2022	305 772,00	4 030 824,00	15 142 176,00	10 250 000,00
15	2023	305 772,00	4 336 596,00	14 836 404,00	10 250 000,00
16	2024	305 772,00	4 642 368,00	14 530 632,00	10 250 000,00
17	2025	305 772,00	4 948 140,00	14 224 860,00	10 250 000,00
18	2026	305 772,00	5 253 912,00	13 919 088,00	10 250 000,00
19	2027	305 772,00	5 559 684,00	13 613 316,00	10 250 000,00
20	2028	305 772,00	5 865 456,00	13 307 544,00	10 250 000,00
21	2029	305 772,00	6 171 228,00	13 001 772,00	10 250 000,00
22	2030	305 772,00	6 477 000,00	12 696 000,00	10 250 000,00
23	2031	305 772,00	6 782 772,00	12 390 228,00	10 250 000,00
24	2032	305 772,00	7 088 544,00	12 084 456,00	10 250 000,00
25	2033	305 772,00	7 394 316,00	11 778 684,00	10 250 000,00
26	2034	305 772,00	7 700 088,00	11 472 912,00	10 250 000,00
27	2035	305 772,00	8 005 860,00	11 167 140,00	10 250 000,00
28	2036	305 772,00	8 311 632,00	10 861 368,00	10 250 000,00
29	2037	305 772,00	8 617 404,00	10 555 596,00	10 250 000,00
30	2038	305 596,00	8 923 000,00	10 250 000,00	10 250 000,00
	CELKEM	**8 923 000,00**	x	x	x