

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

# **BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

2009

Sandra Štemberková

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH**  
**Ekonomická fakulta**  
**Katedra účetnictví a financí**

Studijní program: Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Věrný a pravdivý obraz účetnictví ve vztahu  
k dlouhodobému majetku podniku**

Vedoucí bakalářské práce

Ing. Zita Drábková

Autor

Sandra Štemberková

2009

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a financí  
Akademický rok: 2007/2008

**ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE**  
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Sandra ŠTEMBERKOVÁ**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
  
Název tématu: **Věrný a pravdivý obraz účetnictví ve vztahu  
k dlouhodobému majetku podniku**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl: Analýza dlouhodobého majetku ve vztahu k pravdivému a věrnému obrazu v účetnictví

Osnova:

1. Teoretická část:

- 1) Vymezení dlouhodobého majetku
- 2) Problematika dlouhodobého majetku ve vztahu k věrnému a pravdivému obrazu účetnictví :
  - Pořízení dlouhodobého majetku
  - Metody oceňování dlouhodobého majetku
  - Vliv metod odpisování
  - Vyřazení dlouhodobého majetku

2. Praktická část:

- 1) Představení podniku
- 2) Analýza vykazování dlouhodobého majetku
- 3) Komparace a zhodnocení kreativních postupů u dlouhodobého majetku ve vztahu k věrnému a pravdivému obrazu účetnictví

Rozsah grafických prací:  
Rozsah pracovní zprávy: **30 - 40 stran**  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**


Seznam odborné literatury:

- České účetní standardy podle stavu k 1.1.2004, Ostrava: Sagit, 2004, ISBN 80-7208-392-9  
Kovanicová, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, Praha: Polygon, 2007, ISBN: 978-80-7273-143-5  
Kovanicová, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům , Praha: Polygon, 2004, ISBN: 80-7273-095-9  
Krupová, L. Kreativní účetnictví : zneužívání účetnictví - možnosti a meze , Praha: Komora auditorů České republiky, 2001, ISBN: 80-902855-2-X  
Lošťák, M. Prudký, P. Hmotný a nehmotný majetek v praxi, Olomouc: Anag, 2004, ISBN 80-7263-215-9  
Pelc, V. Odpisy 2004, Praha: Grada Publishing, 2004, ISBN 80-247-0750-0  
Sedláková, E. Odpisování majetku z hlediska daně z příjmů, Praha: VOX, 2001, ISBN 80-86324-10-9


Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Zita Drábková**  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **10. dubna 2008**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2009**

  
prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.  
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (1)  
370 05 České Budějovice

  
prof. Ing. František Stěžeček, CSc., Dr.h.c.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 10. dubna 2008

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Věrný a pravdivý obraz účetnictví ve vztahu k dlouhodobému majetku podniku“ vypracovala samostatně a to na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

V Českých Budějovicích dne 15.4.2009

.....  
Sandra Štemberková

## **Poděkování**

Tímto bych chtěla poděkovat Ing. Zitě Drábkové za cenné rady a konzultace, které mi poskytla při zpracovávání mé bakalářské práce.

# OBSAH

1	ÚVOD.....	3
2	TEORETICKÁ ČÁST .....	5
2.1	Vymezení dlouhodobého majetku .....	5
2.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek .....	7
2.1.2	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	9
2.1.3	Dlouhodobý finanční majetek.....	11
2.1.4	Hmotný a nehmotný majetek vyloučený z odpisování.....	12
2.1.4.1	Hmotný majetek vyloučený z odpisování.....	12
2.1.4.2	Nehmotný majetek vyloučený z odpisování.....	15
2.2	Pořízení dlouhodobého majetku .....	17
2.2.1	Koupí .....	17
2.2.2	Výrobou .....	17
2.2.3	Vkladem majetku společníky .....	18
2.2.4	Vkladem tichého společníka.....	18
2.2.5	Přeřazením z osobního užívání do podnikání.....	18
2.2.6	Nabytím na základě smlouvy o koupi najaté věci .....	19
2.2.7	Bezúplatným nabytím.....	19
2.2.8	Bezúplatným nabytím na základě povinnosti vyplývající z pr. předpisu ....	19
2.2.9	Zděděním .....	20
2.2.10	Novým zjištěním.....	20
2.3	Oceňování dlouhodobého majetku .....	21
2.3.1	Ocenění dlouhodobého majetku přímo závislé na způsobu jeho pořízení ..	21
2.3.2	Položky tvořící součást ocenění dlouhodobého majetku.....	21
2.3.3	Položky nevstupující do ocenění dlouhodobého majetku .....	23
2.4	Odpisování dlouhodobého majetku .....	24
2.4.1	Účetní odpisy .....	24
2.4.1.1	Metoda časová .....	24
2.4.1.1.1	Rovnoměrné účetní odpisy.....	25
2.4.1.1.2	Zrychlené (degresivní) účetní odpisy.....	25
2.4.1.1.3	Zpomalené (progresivní) účetní odpisy .....	27
2.4.1.2	Metoda výkonová .....	27

2.4.2	Daňové odpisy .....	28
2.4.2.1	Rovnoměrné odpisování .....	28
2.4.2.1	Zrychlené odpisování.....	30
2.4.3	Důsledky rozdílů mezi účetním a daňovým odpisem .....	31
2.5	Vyřazení dlouhodobého majetku.....	32
3	METODIKA .....	33
4	PRAKTICKÁ ČÁST .....	34
4.1	Představení podniku .....	34
4.2	Analýza vykazování dlouhodobého majetku.....	35
4.2.1	Dlouhodobý majetek pořízený v roce 2008.....	36
4.2.2	Zákonem stanovená hranice 40 000 Kč.....	37
4.2.3	Podnikem zvolená hranice 25 000 Kč .....	37
4.2.4	Analýza výsledků.....	38
4.3	Komparace a zhodnocení kreativních postupů u dlouhodobého majetku ve vztahu k věrnému a pravdivému obrazu účetnictví.....	40
4.3.1	Vymezení kreativního účetnictví.....	40
4.3.2	Oceňování při pořizování .....	42
4.3.3	Odpisování.....	44
4.3.3.1	Účetní odpisy – metoda DDB .....	44
4.3.3.2	Účetní odpisy – metoda SYD .....	45
4.3.3.3	Účetní odpisy – progresivní metoda .....	47
4.3.3.4	Celková výše účetních odpisů podle jednotlivých metod.....	48
4.3.3.5	Účetní odpisy odstředivky mléka Westfalia .....	49
4.3.4	Technické zhodnocení vs. opravy.....	52
4.3.5	Výzkumná studie .....	53
5	ZÁVĚR.....	54
6	SUMMARY .....	57
7	PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY .....	58

SEZNAM TABULEK

SEZNAM GRAFŮ



# 1 ÚVOD

Při vedení účetnictví představují účetní zásady, metody a principy soubor pravidel, kterými se účetní jednotky řídí a podle kterých sestavují a předkládají účetní výkazy. Zásada věrného zobrazení skutečnosti by měla být prioritní zásadou, kterou by měly veškeré účetní jednotky dodržovat, protože jejím cílem je zobrazit hospodaření účetní jednotky věrně, pravdivě a poctivě.

Věrného a poctivého obrazu je dosaženo, pokud je účetnictví vedeno úplně, průkazně a správně. Zákon o účetnictví úplnost definuje jako zaúčtování veškerých účetních případů v příslušném období. Průkaznost je založena na základě, že jsou veškeré účetní případy dokladovány a na majetku a dlužích je v příslušnou dobu provedena inventarizace. Správnost se hodnotí na základě toho, je-li v souladu s legislativními předpisy.

Pravdivý obraz definován není a je to z toho důvodu, že obrazů o účetní jednotce může existovat několik a všechny budou pravdivé, avšak odlišné (volnost v možné volbě účetní odpisové metody, účetní době odpisování apod.). Tyto příklady jsou uvedeny záměrně, protože se ve své bakalářské práci budu zabývat touto problematikou ve vztahu k dlouhodobému majetku.

Bakalářská práce je rozdělena na dvě hlavní oblasti - na část teoretickou a část praktickou.

Teoretická část bakalářské práce obsahuje teoretické informace týkající se problematiky dlouhodobého majetku (vymezení dlouhodobého majetku, možnosti pořízení, metody oceňování, odpisování a způsoby vyřazení dlouhodobého majetku).

Praktická část je rozdělena na 3 oblasti. V první části je představena společnost, na které budu posuzovat, zda její účetnictví poskytuje věrný a pravdivý obraz ve vztahu k dlouhodobému majetku.

Ve druhé části se budu zabývat analýzou vykazování dlouhodobého majetku. Budu posuzovat, jaký vliv má stanovení hranice na výsledek hospodaření, pokud účetní jednotka vykazuje dlouhodobý majetek od jiné zvolené částky, než kterou vymezuje zákon o dani z příjmů.

V poslední části vysvětlím a aplikuji nejčastější praktiky kreativního účetnictví, které se týkají oblasti dlouhodobého majetku. Tyto praktiky vedou ke zkreslování účetních výkazů z podoby, ze které by měl vycházet věrný a pravdivý obraz o finanční situaci podniku, do podoby, kterou by si přálo vedení podniku.

## 2 TEORETICKÁ ČÁST

### 2.1 Vymezení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je součástí aktiv a člení se na následující tři kategorie:

- Dlouhodobý hmotný majetek
- Dlouhodobý nehmotný majetek
- Dlouhodobý finanční majetek

Rozvaha	
<b>Pohledávky za upsaný ZK</b> <b>Dlouhodobý majetek</b> Dlouhodobý hmotný majetek Dlouhodobý nehmotný majetek Dlouhodobý finanční majetek <b>Oběžná aktiva</b> Zásoby Dlouhodobé pohledávky Krátkodobé pohledávky Krátkodobý finanční majetek Časové rozlišení	<b>Vlastní kapitál</b> Základní kapitál Kapitálové fondy Fondy ze zisku Výsledek hospodaření <b>Cizí zdroje</b> Rezervy Dlouhodobé závazky Krátkodobé závazky Bankovní úvěry a výpomoci Časové rozlišení

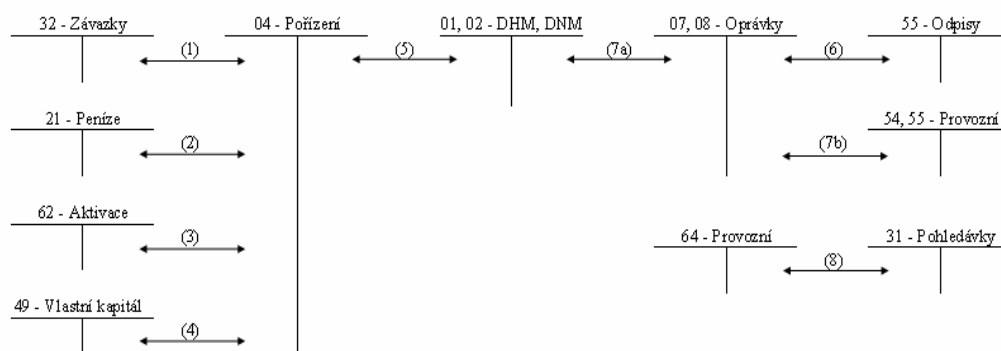
Vazba účtové osnovy na výkaz Rozvaha:

Účtová osnova ve firmě musí být vytvořena tak, aby bylo možno bez problémů sestavit účetní výkazy.

Ve směrné účtové osnově je věnována dlouhodobému majetku účtová třída 0:

- účtová skupina 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek
- účtová skupina 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- účtová skupina 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- účtová skupina 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořízovaný dlouhodobý finanční majetek
- účtová skupina 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- účtová skupina 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- účtová skupina 08 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- účtová skupina 09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku

## Schéma koloběhu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku:



Zdroj: Cardová, 2007

### Legenda:

- (1) nákup na obchodní úvěr
- (2) nákup v hotovosti
- (3) výroba ve vlastní režii
- (4) darování, vklady
- (5) uvedení majetku do užívání
- (6) odpisy
- (7a) vyřazení pořizovací hodnoty
- (7b) vyřazení zůstatkové ceny
- (8) prodejní cena

Podstatným rysem dlouhodobého (hmotného i nehmotného) majetku je jeho účel: v první řadě má umožňovat, usnadňovat nebo rozšiřovat existující podnikatelskou činnost (vyrábět a prodávat zákazníkům výrobky, zboží či služby). Není pořizován se záměrem, že bude použitelný jako dodatečné peněžní zdroje (za normálních podmínek tedy není určen k prodeji, nýbrž k dlouhodobému užívání).<sup>1</sup>

Naproti tomu dlouhodobý finanční majetek nepořizuje podnik s cílem používat ho ke své činnosti, ale má ho ve své držbě proto, aby z něho dosáhl prospěchu v podobě určitých výnosů (jako jsou např. přijaté dividendy a podíly na zisku, výnosové úroky apod.) nebo v podobě jiného kapitálového zhodnocení (zejména v důsledku růstu tržních cen).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Kovanicová, D. a kol. Finanční účetnictví, světový koncept. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7273-090-8

<sup>2</sup> Kovanicová, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Polygon, 200. ISBN 80-7273-130-0

### 2.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek (účtová skupina 02 a 03)

U této skupiny majetku se obvykle uvádějí tři charakteristické rysy:

- a) fyzická podstata,
- b) dlouhodobost používání přesahující dobu jednoho roku,
- c) dosažení určité výše ocenění, kterou stanoví sama účetní jednotka s přihlédnutím zejména k principu významnosti a věrného a poctivého obrazu.

Avšak k tomu, aby bylo určité hmotné aktivum zahrnuto do dlouhodobého majetku, nemusí nutně vyhovovat všem uvedeným znakům. Tak některý hmotný majetek se do této skupiny majetku zahrnuje vždy, bez ohledu na výši svého ocenění či na dobu použitelnosti, jak lze odvodit z následujícího výčtu položek reprezentujících strukturu dlouhodobého hmotného majetku:

- Pozemky (pokud nejsou zbožím), a to bez ohledu na výši ocenění.
- Stavby, bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti. Patří sem:
  - 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) technická rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,
  - d) byty a nebytové prostory jako jednotky podle zvláštního předpisu.
- Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, zahrnující:
  - a) předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
  - b) samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok a jejichž ocenění je od výše stanovené pro tento majetek účetní jednotkou. Přitom musí být splněny povinnosti stanovené zákonem o účetnictví, zejména povinnost respektovat princip významnosti a princip věrného a poctivého zobrazení majetku.

Podnik může do položky „Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“ zahrnout rovněž movité věci, jejichž doba použitelnosti je sice delší než 1 rok, ale jejichž ocenění je nižší než částka stanovená účetní jednotkou. Pokud tak podnik neučiní, považuje se tento majetek za drobný hmotný majetek a účtuje se o něm jako o zásobách. Jestliže se na tomto drobném majetku (evidovaném v zásobách) provede technické zhodnocení, pak součástí položky „Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“ je též technické zhodnocení drobného hmotného majetku, a to od začátku stanovené zákonem o daních z příjmů.

- Pěstitelské celky trvalých porostů (za podmínek blíže specifikovaných).

Pěstitelskými celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky se rozumějí:<sup>3</sup>

- a) ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
  - b) ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha,
  - c) trvalý porost chmelnic a vinic.
- Základní stádo a tažná zvířata; tato položka zahrnuje – bez ohledu na výši ocenění – plemenná zvířata určených kategorií a (podle rozhodnutí účetní jednotky) též zvířata základního stáda jiných hospodářsky využívaných chovů.
  - Jiný dlouhodobý hmotný majetek, který – bez ohledu na výši ocenění – obsahuje:
    - umělecká díla (pokud nejsou součástí stavby), sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci (popř. jejich soubory) stanovené zvláštními právními předpisy,
    - ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jeho části, koupené nebo nabyté vkladem (při splnění určitých podmínek).

---

<sup>3</sup> Ryneš, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. Olomouc: Anag, 2007. ISBN 978-80-7263-368-5

- Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, a to po dobu jeho pořizování do doby jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání.
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek, a to jak dlouhodobé, tak krátkodobé.
- Oceňovací rozdíl k nabytému majetku bez ohledu na jeho výši ocenění, který představuje kladný (aktivum) nebo záporný (pasivum) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky.

## **2.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek (účtová skupina 01)**

Tato skupina majetku má následující znaky:

- a) je nehmotné podstaty,
- b) doba používání je delší než jeden rok; touto dobou se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost (nebo uchovatelný pro další činnost), nebo po kterou může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení (včetně doby ověřování nehmotných výsledků),
- c) dosahuje určité výše ocenění, kterou stanoví sama účetní jednotka, a to s ohledem na povinnosti uložené zákonem o účetnictví a se zvláštním zřetelem na princip významnosti a princip věrného a poctivého obrazu.

Rozumí se jím zejména: zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill. K jednotlivým položkám blíže:

- Zřizovací výdaje: představují souhrn výdajů souvisejících se založením nového podniku, jako např. soudní a notářské poplatky, odměny za zprostředkování a poradenské služby, výdaje na pracovní cesty. Tyto výdaje, vynaložené do doby vzniku podniku, se po otevření účetních knih aktivují na účtu 011. Za zřizovací

výdaje tedy nelze považovat výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku a zásob, výdaje na reprezentaci apod.

- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (účet 012) a software (účet 013):
  - a) nabyté od jiných osob, nebo
  - b) vytvořené vlastní činností za účelem obchodování s nimi.
- Ocenitelná práva (účet 014); zahrnují zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů, a to za podmínek stanovených u předchozí položky.
- Goodwill: je kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Goodwill se odpisuje rovnoměrně 5 let (60 měsíců) od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Záporný goodwill se odpisuje rovnoměrně 5 let (60 měsíců) od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota goodwillu, a to beze změny doby odpisování.
- Jiný dlouhodobý nehmotný majetek.
- Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek: zobrazuje tento majetek po dobu jeho pořizování až do doby jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání. Tímto stavem se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání.
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek: obsahuje nejen dlouhodobé, ale i krátkodobé zálohy poskytnuté na pořízení tohoto majetku.

Zařazení nehmotného majetku, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a jehož ocenění je nižší než výše stanovená účetní jednotkou, záleží na podniku. Ten rozhodne, zda takový majetek bude považovat za dlouhodobý nehmotný majetek (v takovém případě jej povede na příslušných účtech účtové skupiny 01 a oprávký k němu na příslušných účtech účtové skupiny 07). Rozhodne-li podnik, že tento majetek nebude evidovat jako



dlouhodobý majetek, stává se takový majetek **drobným nehmotným majetkem** a zahrne se při pořízení do nákladů (na účet 518 – Ostatní služby), pokud se tím ovšem výrazněji nenaruší vzájemná věcná a časová souvislost mezi náklady a výnosy.

### **2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek (účtová skupina 06)**

Tento majetek zahrnuje aktiva, která podnik nakupuje, vlastní, případně půjčuje s cílem dlouhodobě (po dobu delší než 1 rok) investovat volné peněžní prostředky či volná peněžní aktiva takovým způsobem, který mu přinese očekávaný výnos charakteru dividend, úroků, zhodnocení v důsledku růstu tržních cen držných aktiv apod. Tato aktiva tedy nejsou určena k užívání při běžné provozní činnosti podniku.

Patří sem zejména:

- majetkové podíly (účasti) v jiném podniku, které zakládají podstatný nebo rozhodující vliv (umožňují spolupodílet se na provozní a finanční politice podniku, do něhož bylo investováno, či tyto politiky dokonce ovládat s cílem dosahovat tím určitého prospěchu), ale i podíly (účasti) menšinové, spojené s právem na dividendy nebo podíly na zisku;
- jiné cenné papíry majetkové povahy, které podnik drží po dobu delší než 1 rok a z nichž mu plynou nároky na určité výnosy (např. podílové listy investičních společností a investičních fondů), či které drží se záměrem kapitálově je zhodnotit;
- dluhové cenné papíry, tj. cenné papíry úvěrového charakteru (např. nakoupené dluhopisy – ať s pevným či pohyblivým úrokem nebo s diskontem; směnky v roli finančního majetku apod.) s dobou splatnosti přesahující 1 rok, které přinášejí výnosy zejména v podobě úroků a které podnik drží do jejich splatnosti nebo je drží jako realizovatelné (hodlá je později prodat);
- půjčky poskytnuté jiným (ať již podnikům ve skupině či mimo ni) s dobou splatnosti delší než 1 rok, dále jiné půjčky (jako např. vklad podniku jako tichého společníka do jiného podniku);
- dlouhodobý majetek pronajatý v rámci smlouvy o nájmu podniku, což pronajímajícímu podniku přináší výnos v podobě inkasa nájemného;
- dlouhodobé termínované vklady peněžních prostředků (nesoucí výnosový úrok) aj.

## **2.1.4 Hmotný a nehmotný majetek vyloučený z odpisování<sup>4</sup>**

### **2.1.4.1 Hmotný majetek vyloučený z odpisování**

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

Tento majetek vzniká tehdy, jestliže kupní cena sjednaná v leasingové smlouvě je rovna nule a vedlejší pořizovací náklady buď nevznikly nebo nepřesahují 40 000 Kč. Přesahují-li vedlejší pořizovací náklady 40 000 Kč, vznikl při realizaci smlouvy jiný majetek, který do režimu odpisování patří a ve většině případů již v okamžiku převodu získaného majetku formou leasingu do majetku daňového subjektu probíhá odpisování. Bezúplatně převedený majetek pořízený formou finančního pronájmu s následnou koupí již jednou v nákladech daňového subjektu promítnut je a již se nikdy nemůže znovu odpisovat.

2. Pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří.

Zde se jedná o blokaci odpisování po dobu, kdy z předmětného majetku neplynou daňovému subjektu zdanitelné příjmy. V okamžiku, kdy daňový subjekt začne mít z tohoto majetku příjem, zahájí odpisování. Zde je třeba ještě dodat, že porosty nespĺňující definici pěstitelského celku podle § 26 odst. 9 zákona a porosty s dobou plodnosti kratší než 3 roky se nedostávají do nákladů v okamžiku jejich založení.

3. Hydromeliorace do dvou let po jejím dokončení.

Zde se jedná o blokaci odpisování na dobu dvou roků, než se skutečné zásahy projeví. Po dvou letech je možné zahájit odpisování tohoto majetku.

4. Umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích

---

<sup>4</sup> Lošťák, M., Prudký, P. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. Olomouc: Anag, 2008. ISBN 978-80-7263-445-3

a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy.

Jedná se o specifickou kategorii hmotného majetku, kde je cena tvořena zejména uměleckou, historickou či kulturní hodnotou a tyto předměty nelze nikdy odpisovat.

5. Movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek.

Zde se rovněž jedná o specifickou kategorii hmotného majetku, kterou nelze nikdy odpisovat. Proti dřívějšímu ustanovení zákona (do konce roku 1995) sem již nepatří nemovité kulturní památky, které zákon umožňuje odpisovat, avšak pouze v hodnotě stavby bez promítnutí kulturní hodnoty.

6. Hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních předpisů.

Tuto kategorii hmotného majetku nelze nikdy odpisovat. Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování podle ustanovení § 27 písm. f) zákona však není majetek převedený:

- a) do vlastnictví poplatníka bezúplatně v důsledku darování. Takto nabytý majetek se u nabyvatele odpisuje jako nově pořízený majetek,
- b) na obce podle zákona č. 172/1991 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí, ve znění pozdějších předpisů, a na poplatníky uvedené v § 18 odst. 3 zákona podle zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů. V těchto případech se pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem. Pokud původní vlastník tento majetek neodpisoval, uplatňuje nový vlastník odpisy z původní pořizovací ceny, není-li tato známa, z reprodukční pořizovací ceny.

7. Inventarizační přebytky hmotného majetku zjištění podle zvláštního předpisu (zákon o účetnictví) pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů.

Je-li při inventuře zjištěn inventarizační přebytek na majetku a majetek je používán, pak je nutno jej zavést do účetnictví daňového subjektu, avšak není

možné jej daňově odpisovat, pokud o hodnotu zjištěného majetku nejsou zvýšeny výnosy v okamžiku zjištění rozdílu.

8. 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.

Tento hmotný majetek je odpisován u dlužníka – původního vlastníka a nelze jej promítat do nákladů opakovaně, proto je zde zákaz odpisování věřitelem.

9. Objekty hrazení a úpravy bystřin, lesnicko-technické meliorace, ložiska nerostných surovin evidovaná v majetku poplatníků před 1. 1. 1997, měřičské značky, signály a jiná zařízení vybraných geodetických bodů a tiskové podklady státních mapových děl evidovaná v majetku poplatníka před 1. 1. 2001 jsou vyloučeny z odpisování až do jejich vyřazení z majetku poplatníka.

10. Od 1. 1. 2004 v souvislosti se stanovením horního limitu hodnoty osobního automobilu kategorie M<sub>1</sub> k uznání do daňových nákladů (výdajů) vznikla další položka hmotného majetku vyloučeného z odpisování. Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je také technické zhodnocení provedené nájemcem na osobním automobilu kategorie M<sub>1</sub> 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) zákona, vynaložené nájemcem, pokud celkové nájemné je rovno nebo vyšší než 900 000 Kč v roce 2004, od 1. 1. 2005 je tato hranice zvýšena na 1 500 000 Kč. V případě, kdy je celkové nájemné nižší než 1 500 000 Kč, je z odpisování vyloučen rozdíl, o který součet nájemného, technického zhodnocení a výdajů podle § 26 odst. 3 písm. c) převyšuje 1 500 000 Kč. Toto ustanovení o vyloučení z odpisování bylo počínaje 1. 1. 2008 zrušeno, ale pro výše uvedené osobní automobily pořízené koupí nebo formou finančního pronájmu s následnou koupí hmotného majetku do konce roku 2007 zůstává v platnosti až do vyřazení takového majetku z evidence poplatníka.

11. Hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno.

### 2.1.4.2 Nehmotný majetek vyloučený z odpisování

Podle § 32a zákona není možné všechen nemovitý majetek odpisovat. V ustanovení § 32a a § 24 zákona je odpisování vymezeno pozitivně, tedy co lze a za jakých podmínek promítnout formou odpisů do daňově uznatelných nákladů (výdajů). Z tohoto vymezení a podmínek pak vyplývá, že odpisovat pro daňové účely nelze:

1. nehmotný majetek nabytý vkladem nebo přeměnou, u kterého vkladatel nebo zanikající obchodní společnost nebo družstvo nemohli uplatňovat odpisy (například vkladem nehmotného majetku podnikající fyzické osoby vytvořený vlastní činností pro vlastní užití, již odepsaný nehmotný majetek atd.). Přitom u nehmotného majetku nabytého vkladem nebo přeměnou platí pravidlo pokračování v odpisování započatém původním vlastníkem a výše odpisů je tak omezená zůstatkovou cenou u původního vlastníka,
2. nehmotný majetek nabytý vkladem zahraniční právnickou nebo fyzickou osobou (nonrezidentem), a to v případě, že vklad má hodnotu vyšší, než může vkladatel prokázat. V tomto případě lze uplatnit odpisy pouze do výše úhrady prokázané vkladem.

Kromě daňových odpisů mohou do daňově uznatelných nákladů vstupovat i účetní odpisy nehmotného majetku podle § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 s výjimkou goodwillu a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle § 32a zákona (viz výše), ale i v tomto případě platí následující omezení:

3. Daňově uplatnit nelze účetní odpisy jakéhokoliv nehmotného majetku nabytého
  - vkladem, který vkladatel (společník nebo člen družstva s bydlištěm nebo sídlem na území České republiky) nepořídil úplatně a zároveň nebyl u fyzické osoby zahrnut v obchodním majetku a u právnické osoby v jejím majetku,
  - přeměnou u nástupnické společnosti (družstva), jestliže byl evidován u zrušované obchodní společnosti (družstva) ke dni zrušení bez likvidace a nebylo možné uplatňovat odpisy z tohoto nehmotného majetku u zanikající obchodní společnosti nebo družstva podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) ve znění platném od 1. 1. 2005

4. Vedle plného vyloučení nehmotného majetku z režimu daňově uznatelného odpisování existují ještě následující případy omezení výše uplatnitelných daňových odpisů nehmotného majetku, a to
- u nehmotného majetku nabytého vkladem lze u nabyvatele uplatnit účetní odpisy jako daňové výdaje do výše zůstatkové ceny prokázané u vkladatele ke dni jeho vkladu,
  - u nehmotného majetku nabytého vkladem od zahraniční fyzické osoby nebo zahraniční právnické osoby lze u nabyvatele uplatnit účetní odpisy jako daňové výdaje jen do výše skutečné úhrady za pořízení tohoto majetku zahraniční osobou a skutečně prokázané vkladatelem.
5. Za nehmotný majetek se pro účely zákona nepovažuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky (goodwill).
6. Za nehmotný majetek se nepovažuje povolenka na emise skleníkových plynů nebo preferenční limit, kterým je zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóta a individuální limit premiových práv.

## 2.2 Pořízení dlouhodobého majetku

Účetní jednotka může dlouhodobý majetek pořídit těmito základními způsoby (v pořadí klesající četnosti v praxi)<sup>5</sup>:

- koupí (dodavatelská investiční výstavba),
- výrobou (investiční výstavba ve vlastní režii),
- vkladem majetku společníky,
- vkladem tichého společníka,
- přeražením z osobního užívání do podnikání (týká se jen fyzických osob),
- nabytím na základě smlouvy o koupi najaté věci (finanční leasing),
- bezúplatným nabytím (darováním),
- bezúplatným nabytím na základě povinnosti vyplývající z právního předpisu,
- zděděním,
- novým zjištěním (jde o majetek v účetnictví dosud nezachycený).

### 2.2.1 Koupí

Patří mezi nejčastější případ pořízení dlouhodobého majetku. Pro smluvní zabezpečení takového pořízení je základem občanský zákoník („ObčZ“) a ve vztahu k němu obchodní zákoník („ObchZ“). Dodávky strojů a zařízení zajišťuje investor kupní smlouvou a u větších celků obvykle využívá i montážních, dopravních a dalších firem. Budování stavebních děl (budovy, haly apod.) nebo jejich technické zhodnocení (např. nástavby, přístavby, vestavby) je pak většinou řešeno smlouvou o dílo. Financování může být zajištěno buď z vlastních firemních prostředků, z bankovních úvěrů, půjček, anebo i z prostředků účelové dotace.

### 2.2.2 Výrobou

Dlouhodobý majetek může být vytvořen i vlastním přičiněním samotného podnikatele, resp. jeho zaměstnanců, čímž plně anebo alespoň zčásti splývá osoba dodavatele a investora. Z ryze ekonomického hlediska je tento přístup výhodný zpravidla pokaždé, neboť se v důsledku uspoří marže dodavatelské firmy. Tento způsob pořizování

---

<sup>5</sup> Poradce 2/02. Podvojně účetnictví: dlouhodobý majetek. Praha: Vydavatelství Poradce, 2002. ISSN 1211-2437

dlouhodobého majetku má však dvě základní nevýhody, jednak nikdo není obvykle schopen udělat si všechny technické a jiné odborné výkony naprosto samostatně, a jednak se tím ztrácí čas, který by se mohl využít pro zakázky odběratelů. U podnikatelů z řad fyzických osob navíc přistupuje daňová nepříjemnost, že nelze zohlednit čas podnikatele věnovaný investiční výstavbě. Přes uvedené okolnosti se řadí investiční výstavba provedená ve vlastní režii mezi favority způsobu pořízování investic.

### **2.2.3 Vkladem majetku společníky**

Účetní jednotka může nabýt investiční majetek i s ohledem na svou právní formu vklady svých společníků, kteří podle společenské smlouvy (popřípadě zakladatelské listiny v případě jednoho společníka) uhradí své vklady nikoli nejběžnější formou peněžitého plnění, ale plněním hmotný, případně nehmotným. Problematika vkladů do základního kapitálu (i mimo něj) je značně komplikovaná a přesahuje rámec obecného povědomí o pořízování majetku.

### **2.2.4 Vkladem tichého společníka**

Dalším druhem vkladu je vklad tichého společníka podle § 673 odst. 1 ObchZ, který nezvyšuje vlastní kapitál podnikatele, jedná se o cizí zdroj kapitálu, jenž účetně spadá do kategorie dlouhodobých závazků. Přijetí věcného vkladu od tichého společníka přijímající podnikatel proúčtuje MD 01x nebo 02x / D 479 v ocenění podle evidence vkladatele. Pokud vkladem přejde vlastnické právo, bude podnikatel pokračovat v odpisování započatém tichým společníkem, obdobně daňově naváže i tichý společník, dojde-li následně k vrácení předmětu jeho vkladu.

### **2.2.5 Přeřazením z osobního užívání do podnikání**

Podnikající fyzické osoby mohou pořídit pro podnikatelské účely majetek tímto specifickým způsobem. Ve své podstatě nejde o jakýkoli převod majetku, ten je vyloučen již z principu, neboť osoba „vkladatele“ je totožná s osobou „nabyvatele“, a tudíž nemůže platně vzniknout právní vztah vyžadující minimálně dva rozdílné právní subjekty. Jedná se o čistě účetní operaci, která však má významné daňové dopady. Obecně totiž platí, že majetek vedený jako součást obchodního majetku má u fyzických osob významně delší lhůty pro osvobození příjmu z případného prodeje takového majetku od daně z příjmů.



Na druhé straně má však začlenění majetku do obchodního majetku tu výhodu, že přímo či nepřímo bude zvyšovat daňově uznatelné výdaje (náklady) a tím snižovat daňový základ.

Někdy závisí výhodnost takového úkonu na konkrétních okolnostech, tak je tomu typicky u výdajů spojených s provozem automobilu, respektive nelze jednoznačně říci, zda je výhodnější ponechat automobil v soukromém majetku a „proplácet si“ náhrady za opotřebení a pohonné hmoty, anebo zařadit automobil do obchodního majetku a odpisovat.

Dlouhodobý majetek, který podnikatel (fyzická osoba) přechází z osobního užívání do podnikání, se vyúčtuje v PÚ na vrub příslušných majetkových účtů (01x, 02x, 03x) a ve prospěch účtu 491 – Účet individuálního podnikatele.

### **2.2.6 Nabytím na základě smlouvy o koupi najaté věci**

Je zásadní rozdíl, bude-li předmět leasingu po skončení nájemního vztahu převeden na nájemce úplatně nebo bezúplatně. V prvním případě se jedná o obdobu nabytí koupí (kupní cena bude nižší než obvyklá, neboť si ji nájemce již „předplatil“ v rámci leasingových splátek nájemného), čemuž bude odpovídat i jeho ocenění pořizovací cenou, a účetní i daňové předpisy půjdou v zásadě pospolu. Zatímco ve druhém případě bude zapotřebí takto nabytý předmět leasingu ocenit (odhadem, resp. znaleckým posudkem) reprodukční pořizovací cenou, z níž lze uplatňovat pouze účetní odpis, daňově zůstane daný majetek netknutý.

### **2.2.7 Bezúplatným nabytím**

Dlouhodobý majetek lze nabyt také darem. Takto přijatý majetek účetní jednotka vedoucí PÚ zaúčtuje na vrub účtu 042 (041) – Pořízení DHM (DNM) a ve prospěch účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy (u fyzické osoby vedoucí PÚ bude místo účtu 413 použit účet 491 – Účet individuálního podnikatele). Pro účely daní z příjmů ale bude daňově relevantní cena stanovená pro účely daně darovací. Také u bezúplatně nabytého majetku je obecně nárok na odpisování a popř. i odpočet DPH. Daň darovací platí ve většině případů příjemce daru, přičemž tato položka není u něj daňově uznatelným nákladem podle § 25 odst. 1 písm. s) ZDP.

### **2.2.8 Bezúplatným nabytím na základě povinnosti vyplývající z právního předpisu**

V některých případech je podle zvláštních předpisů (například podle zákona elektrizačního, vodního nebo plynárenského) nutné, aby došlo k bezúplatnému převodu dlouhodobého hmotného majetku. U investora, který takto z přinucení bezúplatně předává svůj majetek rozvodným společnostem, je jeho zůstatková cena plně daňově uznatelná, popřípadě snížená o přijaté investiční dotace na jeho pořízení. Naopak nabyvatel nemá právo takto získaný majetek odpisovat, ani se mu tímto aktem nezvyšuje vlastní kapitál. Přijatý dlouhodobý majetek nabyvatel proúčtuje na patřičné majetkové účty jako plně odepsaný, čili souvztažně ve prospěch odpovídajících účtů opravek (MD 02x / D 08x)

### **2.2.9 Zděděním**

Dlouhodobý majetek lze nabyt taktéž zděděním od zůstavitele, přičemž jak již zaznělo, není tato možnost zapovězena ani právnickým osobám. Co se týče účetních a daňových souvislostí, je zde obdobná situace jako u nabytí majetku darem, snad s jedinou podstatnější odlišností. Pro účely daňového odpisování u dědice, který je fyzickou osobou, je nutno pokračovat v započatém odpisování původním vlastníkem (zůstavitelem). Podle všeobecně uznávaného právního názoru se totiž v těchto případech jedná o naplnění institutu právního nástupce poplatníka ve smyslu § 30 odst. 12 písm. a) ZDP. V takovémto případě tedy nelze využít cenu stanovenou pro účely daně dědické jako daňovou vstupní cenu majetku. Pokud zůstavitel odpisování nezačal, je u dědice (právního nástupce zemědělského poplatníka) vstupní cenou dlouhodobého majetku taková vstupní cena, z níž by původní vlastník (zůstavitel) odpisy určoval.

### **2.2.10 Novým zjištěním**

Poslední základní a v praxi spíše okrajovou možností pořízení dlouhodobého majetku je jeho nabytí na základě nového zjištění účetní jednotky. Takovýto „nový“ majetek bude nejpravděpodobněji odhalen při inventarizaci jako inventarizační přebytek. Majetek bude proúčtován na patřičný majetkový účet souvztažně se zápisem na příslušný účet opravek (např. při zjištění nezaevidovaného, ale používaného strojního zařízení: MD 022 / D 082). Účetní jednotka takto povede nově zjištěný dlouhodobý majetek jako 100% odepsaný, což je logické a spravedlivé, protože takovýto majetek byl nejspíše v minulosti pořízen „nějak“ na vrub nákladů účetní jednotky, jen se na to pozapomnělo. Inventarizační přebytek neodpisovaného majetku (pozemky, umělecká díla, sbírky) bude proúčtován na stranu dal účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy.

Forma pořízení dlouhodobého majetku je rozhodující mj. i pro jeho správné ocenění a techniku účtování.

## **2.3 Oceňování dlouhodobého majetku**

### **2.3.1 Ocenění dlouhodobého majetku je přímo závislé na způsobu jeho pořízení:<sup>6</sup>**

- Hmotný majetek nabytý úplatně je oceňován pořizovací cenou, tj. cenou, za kterou byl pořízen, spolu s náklady s jeho pořízením souvisejícími.
- Hmotný majetek vytvořený vlastní činností je oceňován vlastními náklady, tj. veškerými přímými náklady a nepřímými náklady bezprostředně souvisejícími s jeho vytvořením vlastní činností (výrobní režie), popřípadě nepřímými náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy (přesahuje období jednoho účetního období).
- Nehmotný majetek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností, je oceňován pořizovací cenou.
- Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností je oceňován vlastními náklady.
- Příchovky zvířat jsou oceňovány vlastními náklady.
- Majetek v případech bezúplatného nabytí je oceňován reprodukční pořizovací cenou, jež vyjadřuje hodnotu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.
- Majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit je oceňován reprodukční pořizovací cenou.
- Reprodukční pořizovací cenou se ocení i vklad dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak, a dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený (například inventarizační přebytek).

### **2.3.2 Položky tvořící součást ocenění dlouhodobého majetku**

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení jsou náklady vynaložené do doby uvedení majetku do užívání a spojené s pořízením tohoto majetku, jako např.:

---

<sup>6</sup> Kolektiv autorů. Abeceda účetnictví pro podnikatele. Olomouc: Anag, 2006. ISBN 80-7263-329-5

- Náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertizy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,
- Úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne; v případě úroků z úvěru lze tedy postupovat alternativně. Předmětem úroky vážící se k pořizovanému majetku před jeho uvedením do užívání lze uplatnit buď jako přímý náklad, nebo lze tyto zahrnout do ocenění pořizovaného majetku,
- Odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- Náklady na průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení stavenišť, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- Licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- Náklady na 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,
- Náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovu nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou,
- Úhrady podílu na oprávněných nákladech provozovatele přenosové nebo distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu, podílu na účelně vynaložených nákladech provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadované dodávky plynu či dodavatele spojených s připojením a se zajištěním dodávky tepelné energie,
- Úhrady nákladů vlastníkovu rozvodného zařízení za přeložku rozvodného zařízení,
- Náklady na zkoušky realizované 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,
- Náklady na zabezpečování, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a nekonzervační práce v případě jeho dalšího pokračování.

### 2.3.3 Položky nevstupující do ocenění dlouhodobého majetku

Oproti výše vymezeným nákladům, jež tvoří součást ocenění majetku povinně, nejsou za součást ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení považovány zejména:

- Náklady na opravy a údržbu majetku po jeho uvedení do užívání; náklady vynaložené na opravy a údržbu do doby uvedení majetku do užívání tvoří součást ocenění pořizovaného majetku,
- Náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu,
- Kurzové rozdíly,
- Smluvní pokuty a úroky z prodlení, popř. jiné sankce za smluvních vztahů,
- Daně spojené s pořízením dlouhodobého majetku, které ZDP neuznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a dále daň z převodu nemovitostí,
- Nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- Náklady na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení,
- Náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- Náklady na biologickou rekultivaci,
- Náklady spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.

Ocenění jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku a odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se zvyšuje o technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněn vlastník.

## 2.4 Odpisování dlouhodobého majetku

Odpisy majetku jsou nástrojem k vyjádření poklesu hodnoty tohoto majetku z hlediska fyzického a morálního opotřebení; jsou součástí nákladů, přímo ovlivňují hospodářský výsledek, a jsou také způsobem vytváření disponibilních finančních zdrojů. Odpisy jsou peněžním vyjádřením postupného snižování hodnoty fixního kapitálu, resp. majetku, jsou náhradou za kapitálovou spotřebu, vyjadřují pokles hodnoty aktiv. Ve sféře výroby charakterizují předávání části majetku novým výrobkům, které byly v určitém časovém období s jejich pomocí vyprodukovány. Ovlivňují výši vlastních nákladů a umožňují firmám shromáždit peněžní prostředky k nahrazení opotřebovaného dlouhodobého majetku. Odpisy jsou vlastní finanční zdroje firmy; jsou tvorbou finančních zdrojů, jež vznikají v závislosti na životnosti a míře opotřebení majetku. Odpisy vyjadřující opotřebení, patří mezi náklady, »vrací« se však daňovému subjektu v ceně výrobků nebo služeb, a jsou tak používány jako finanční zdroj (jsou proto zvláštní finanční kategorií – jsou nákladem i zdrojem).<sup>7</sup>

### 2.4.1 Účetní odpisy

Účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty majetku a to pokud možno podle skutečného průběhu opotřebování. K vyjádření výše odpisů a zjištění zůstatkové ceny dochází pomocí opravek. Účetní odpisy se provádí obvykle měsíčně na základě odpisového plánu, jehož forma a technika odpisování je plně v kompetenci účetních jednotek. V podstatě je lze shrnout do dvou základních způsobů:

#### 2.4.1.1 Metoda časová<sup>8</sup>

Při uplatňování časové metody účetního odpisování dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku především v závislosti na délce jeho používání.

---

<sup>7</sup> Pelc, V. Odpisy 2004. Praha: Grada Publishing, 2004. ISBN 80-247-0750-0

<sup>8</sup> Valouch, P. Účetní a daňové odpisy 2008. Praha: Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2558-1

Z hlediska časových metod je možno využít tři základní varianty účetního odpisování:

- a) rovnoměrné účetní odpisy,
- b) zrychlené účetní odpisy,
- c) zpomalené účetní odpisy.

#### **2.4.1.1.1 Rovnoměrné účetní odpisy**

Uplatňování rovnoměrných účetních odpisů lze doporučit u majetku, k jehož opotřebovávání dochází rovnoměrně po celou dobu používání. Při uplatňování rovnoměrných účetních odpisů je v každém roce odpisování odepsána a do účetních nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny daného majetku.

K výpočtu ročního odpisu lze využít následující vzorec:

$$\text{Odpis} = VC / t$$

kde: VC = vstupní cena majetku, z níž bude odpisován  
t = doba odpisování

#### **2.4.1.1.2 Zrychlené (degresivní) účetní odpisy**

Využití zrychlených účetních odpisů lze doporučit především u takového majetku, který ztrácí hodnotu (morálně zastarává) především v prvních letech odpisování (standardním příkladem takového majetku je výpočetní technika).

$$\text{Odpis} = 2 * VC * (t + 1 - i) / t * (t + 1)$$

kde: VC = vstupní cena  
t = doba odpisování  
i = rok odpisování

Je možné se setkat také s jinými degresivními metodami, jako je metoda DDB, metoda SYD či metoda stálého procenta.

Metoda DDB (= Double Declining Balance Method)<sup>9</sup>

Tato metoda vychází z konstantního procenta odpisování (tzv. procento DDB) a klesajícího základu.

$$\%_{DDB} = (100 \% / n) * 2$$

$$\text{Odpis} = ZC * \%_{DDB}$$

kde: ZC = zůstatková cena

Metoda SYD (= Sum of the Years Digits Metod)

Tato metoda vychází z konstantní odpisové základny (vstupní ceny) a snižující se odpisové sazbě.

$$\text{Odpis} = VC * (n / \sum n_i)$$

kde: n = počet let, po které bude majetek ještě odpisován

$\sum n_i$  = součet čísel let odpisování

Metoda stálého procenta<sup>10</sup>

Při této metodě se částky ročních odpisů v jednotlivých letech vypočtou stejnou roční odpisovou sazbou v % ze snižující se zůstatkové ceny dlouhodobého majetku.

$$p = [1 - \sqrt[n]{KC/PocC}] * 100$$

$$ZC_n = PC * (1 - p/100)^n$$

$$O_{n+1} = (ZC_n * p)/100$$

kde: p = stálé procento odpisu

PocC = počáteční cena dlouhodobého majetku

KC = konečná cena dlouhodobého majetku

---

<sup>9</sup> Strouhal, J., Židlická R. Účetnictví 2008: velká kniha příkladů. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1910-5

<sup>10</sup> Krutina, V., Novotná, M. Ekonomika podniku (Cvičení). České Budějovice: Zemědělská fakulta JU, 2004. ISBN 80-7040-732-8



t	=	doba životnosti
ZC <sub>n</sub>	=	zůstatková cena po „n“ letech odpisování
n	=	počet let používání DM
O <sub>n+1</sub>	=	roční odpis v Kč v „n+1“ roce používání

### 2.4.1.1.3 Zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Zpomalené účetní odpisy je vhodné počítat v situaci, kdy bude zřejmé, že majetek bude ztrácet hodnotu především na konci své životnosti a to v prvních letech používání bude jeho opotřebenost minimální. Při uplatnění zpomalených účetních odpisů platí, že z hodnoty dlouhodobého majetku je v každém následujícím roce odpisování odepsána vyšší částka než v roce předchozím. Pro výpočet může být využit např. následující vzorec:

$$\text{Odpis} = 2 * VC * i / t * (t + 1)$$

kde: VC	=	vstupní cena
t	=	doba odpisování
i	=	rok odpisování

### 2.4.1.2 metoda výkonová

Výkonovou metodu odpisování je vhodné používat především u takového majetku, u něž je míra opotřebenosti zcela jednoznačně závislá na míře skutečného využití majetku. Typickým příkladem majetku, u něž je možno tuto metodu využít, jsou výrobní stroje.

$$\text{Odpisový koeficient} = VC / PKVDV$$

kde: VC	=	vstupní cena
PKVDV	=	počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem

## 2.4.2 Daňové odpisy

Výpočet daňových odpisů je striktně vymezen ZDP. Není-li ZDP umožněno uplatnění jiné formy daňového uplatnění odpisů, je poplatník nucen přistoupit k výpočtu odpisů rovnoměrných nebo zrychlených. Pro obě tyto techniky je společným znakem nutnost zařadit majetek v prvním roce odpisování do jedné ze šesti odpisových skupin předepsaných ZDP. Zařídění majetku do jednotlivých odpisových skupin je uvedeno v rámci přílohy č.1 ZDP. Zařazení do odpisových skupin určuje dobu odpisování a nesmí se po celou dobu odpisování měnit.

Tabulka 1: Zařídění majetku do odpisových skupin

Odpisová skupina	Doba odpisování (v letech)
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

### 2.4.2.1 Rovnoměrné odpisování

Při uplatnění rovnoměrného způsobu odpisování je základ daně poplatníka zatížen odpisovými náklady majetku prakticky po téměř celou dobu odpisování ve stále stejné výši. Výjimku představují odpisy majetku za zdaňovací období, ve kterém je majetek odpisován poprvé.

V případě vybraného majetku lze odpisy prvního roku navýšit na úkor odpisů let následujících. Při využití této možnosti je výsledným efektem jiné rozložení odpisů v čase s akcentem na první rok odpisování. Pro tento účel stanoví ZDP čtyři tabulky ročních odpisových sazeb, které jsou přiřazeny jednotlivým odpisovým skupinám.

Tabulka 2: Roční odpisová sazba pro rovnoměrné odpisování ( v % )

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

Tabulka 3: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

Tabulka 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

Tabulka 5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

Možné užití všech shora uvedených „navýšených“ ročních odpisových sazeb je u poplatníka podmíněno prvním vlastnictvím předmětného majetku, který má být

odpisován. Za prvního vlastníka je pro daný účel považován pouze poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím. Za prvního vlastníka hmotný movitý majetek se považuje i poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii. Není-li tato podmínka splněna, není poplatník shora uvedené roční odpisové sazby oprávněn použít, a pokud chce daňové odpisy uplatnit, je povinen přistoupit k uplatnění ročních odpisových sazeb tzv. standardních.<sup>11</sup>

K výpočtu rovnoměrných odpisů lze použít následující vzorec:

$$\text{Odpis} = (\text{vstupní cena} * \text{odpisová sazba}) / 100^{12}$$

### 2.4.2.1 Zrychlené odpisování

Při použití tohoto způsobu odpisování dochází k uplatnění odpisů po dobu odpisování majetku nerovnoměrně. Větší část hodnoty majetku je do nákladů promítnuta v průběhu prvních let odpisování, v dalších letech se výše uplatňovaných odpisů snižuje. Zrychlené odpisování je výhodné pro podnikatele, kteří chtějí do nákladů počátečních let zaúčtovat co nejvíce odpisů. Při výpočtu jsou používány níže uvedené koeficienty přiřazené jednotlivým odpisovým skupinám.

Tabulka 6: Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Zákon o dani z příjmů

<sup>11</sup> Kolektiv autorů. Abeceda účetnictví pro podnikatele. Olomouc: Anag, 2006. ISBN 80-7263-329-5

<sup>12</sup> Čermáková, H. Účetnictví shrnutí základů pro maturanty, vysokoškoláky i podnikatele. Ostrava: Mirago 2006. ISBN 80-86617-28-9

K výpočtu zrychlených odpisů lze využít následující vzorec:

$$\text{Odpis} = \frac{\text{1.rok odpisování}}{\text{vstupní cena} / \text{koeficient}}$$

$$\text{Odpis} = \frac{\text{další roky odpisování}}{(\text{vstupní cena} - \text{oprávky}) * 2 / \text{koeficient} - \text{počet roků odpisování}}$$

### 2.4.3 Důsledky rozdílů mezi účetním a daňovým odpisem

Vzhledem k odlišnému postavení, úloze a odlišným metodám je častým problémem, zda se mohou účetní odpisy rovnat daňovým. Řada účetních jednotek uvádí v odpisovém plánu (má-li jej zpracován), či v příloze k účetní závěrce, že používají daňové odpisy jako účetní odpisy. Při praktickém posuzování např. auditované účetní závěrky je důležité posoudit, zda by při správném použití účetních a daňových došlo k významnějším rozdílům a jaká váha těchto rozdílů by byla.<sup>13</sup>

Důsledek rozdílu mezi účetním a daňovým odpisem je zřejmý. Zatímco odpis účetní není nákladem (výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů) tedy není daňově uznatelným nákladem, daňový odpis daňově uznatelným nákladem je.

Účtujeme-li tedy (v podvojném účetnictví) o účetních odpisech, musíme pro potřeby úpravy hospodářského výsledku (tedy zisku z účetnictví) před zdaněním na základ pro odvod daně z příjmů upravit tento základ daně o položku rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy.<sup>14</sup>

Správné zvolení metody odpisování, které je jednou z možností kreativního účetnictví, má vliv na výši výsledku hospodaření.

<sup>13</sup>Řehák, J., Sedláková, E., Starý, K. Odpisy: význam odpisů, daňové odpisy, účetní odpisy. Praha: Vydavatelství Poradce, 1998. ISSN: 1211-2437

<sup>14</sup>Čermáková, H. Odpisy majetku nově z účetního i daňového pohledu. Ostrava: Mirago, 2003. ISBN: 80-86617-08-4

## 2.5 Vyřazení dlouhodobého majetku

K vyřazení dlouhodobého majetku dochází z důvodu prodeje, fyzické likvidace v důsledku opotřebení nebo poškození, bezúplatného převodu (darování), v důsledku manka nebo škody, přeřazením z podnikatelské činnosti do osobního užívání podnikatele nebo vkladem dlouhodobého majetku do základního kapitálu jiného subjektu.

Při vyřazování dlouhodobého majetku se účtuje cena, v níž je majetek evidován, na:

Má Dáti        účtu Oprávek k majetku (skupiny 07 a 08) – jako snížení oprávek,

Dal            účtu Dlouhodobého majetku (skupiny 01 a 02) – jako snížení majetku.

Dále se zkoumá, zda byl majetek plně odepsán, tj. zda se suma oprávek rovná ceně, v níž je majetek evidován. Pokud není zcela odepsán, vypočítává se zůstatková cena:

$$\text{pořizovací cena} - \text{oprávky} = \text{zůstatková cena}$$

Zůstatková cena dlouhodobého majetku, který není plně odepsán se vyúčtuje na:

Tabulka 7: Vyúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku

Způsob vyřazení dlouhodobého majetku	Zúčtování zůstatkové ceny na vrub účtu (MD)
Likvidace v důsledku opotřebení	551 - Odpisy dlouhodobého majetku
Prodej dlouhodobého majetku	541 - Zůstatková cena prodaného DM
V důsledku škody nebo manka	549 - Manka a škody, 582 - Škody
Darování	543 – Dary
Přeřazení do osobního užívání podnikatele	491 - Účet individuálního podnikatele
Nepeněžitý vklad do obchodní společnosti nebo družstva	367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů

Zdroj: Štohl, 2005

a účtu Oprávek k příslušnému majetku (skupiny 07 a 08) na stranu Dal

### 3 METODIKA

Po prostudování odborné literatury jsem sestavila teoretickou část, která by měla čtenáře uvést do problematiky dlouhodobého majetku. Tato problematika je rozdělena do základních pěti kapitol, kde je každá kapitola podrobně popsána.

Hlavním cílem bakalářské práce je analyzovat dlouhodobý majetek ve vztahu k pravdivému a věrnému obrazu účetnictví. Z tohoto důvodu se v praktické části budu zabývat vykazováním dlouhodobého majetku, porovnáním a zhodnocením kreativních postupů, které se mohou u dlouhodobého majetku vyskytnout.

Aplikací kreativního účetnictví se může dosáhnout odlišných výsledků než těch, které by měly věrně a pravdivě zobrazovat skutečný obraz podniku. Aby byly konkrétní částky vidět, budu nejčastější praktiky kreativního účetnictví týkající se dlouhodobého majetku aplikovat na akciové společnosti XY.

Nejčastější praktiky se týkají oceňování dlouhodobého majetku při pořizování, techniky odpisování, zaměňování technického zhodnocení a oprav. Techniky odpisování provedu na základě těchto metod:

$$\text{metoda lineární:} \quad \text{odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba používání}}$$

$$\text{zrychlená metoda DDB:} \quad \%_{\text{DDB}} = \left( \frac{100 \%}{\text{doba odpisování}} \right) * 2$$
$$\text{odpis} = \text{zůstatková cena} * \%_{\text{DDB}}$$

$$\text{zrychlená metoda SYD:} \quad \text{odpis} = \text{vstupní cena} * \frac{\text{zbývající roky životnosti}}{\sum \text{roků životnosti}}$$

$$\text{metoda progresivní:} \quad \text{odpis} = \frac{2 * \text{vstupní cena} * \text{rok odpisování}}{\text{doba odpisování} * (\text{doba odpisování} + 1)}$$

Dlouhodobý majetek bude pro lepší přehlednost znázorněn v tabulkách, kde bude vždy uveden název majetku, datum pořizování a účetní doba odpisování, popř. budou přidány další potřebné sloupce. Zjištěné výsledky budou znázorněny pomocí grafů a okomentovány.

## 4 PRAKTICKÁ ČÁST

### 4.1 Představení podniku

Hlavním registrovaným předmětem podnikání společnosti XY, a. s. je mlékárenství. Zpracování syrového kravského mléka nakoupeného od zemědělských prvovýrobců a výroba mléčných výrobků začala v roce 2003.

Dalšími registrovanými podnikatelskými aktivitami jsou:

- Výroba nápojů
- Velkoobchod
- Skladování zboží a manipulace s nákladem

Výrobní sortiment je tvořen především přírodními sýry, smetanovými sýry, tvarohy, pomazánkovými másly, tradičním máslem, smetanou, mlékem a podmáslem.

V průběhu roku se společnost zabývala možností vyrábět řadu přírodních sýru v BIO kvalitě. Po zvážení všech skutečností od tohoto záměru ustoupila, i když tento trend bude mít do budoucna značný potenciál.

Společnosti disponuje certifikátem evropských norem jakosti ČSN EN ISO 9001: 2001.

Průměrný počet zaměstnanců a vedoucích pracovníků v roce 2008 byl 124.

Výrobní komplex tvoří v současnosti mlékárna, navzájem propojená potrubními cestami – příjem mléka, tepelné ošetření mléka a smetany, stáčení finálních výrobků.

Statutární orgán se skládá z tříčlenného představenstva, kontrolní orgán z tříčlenné dozorčí rady (jeden člen je volen kolektivem zaměstnanců).

V roce 2008 zpracovávala společnost přibližně 330 000 litrů mléka denně. Zpracované mléko pochází přibližně od 130 dodavatelů z oblastí ČR, svozené oblasti mléka jsou v okruhu cca 180 km od sídla společnosti.

Vedení společnosti předpokládá stabilizaci společnosti a vzhledem k rozšíření výrobní kapacity UHT mléka postupný růst výroby se zpracováním na 500 000 litrů mléka denně a odbytu trvanlivého (UHT) mléka, což bude mít bezprostřední vliv na ekonomickou situaci a budoucí postavení na trhu.



## 4.2 Analýza vykazování dlouhodobého majetku

Ve vnitropodnikové směrnici společnosti XY, a. s. je uvedeno, že dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je evidován v pořizovací ceně. Dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně do 25 000 Kč a dlouhodobý nehmotný majetek v pořizovací ceně do 60 000 Kč není vykazován v rozvaze a je účtován do nákladů v roce jeho pořízení.

Z výše uvedeného je zřejmé, že společnost má stanovenou jinou hranici, od které považuje majetek za dlouhodobý, než je obvyklých 40 000 Kč podle zákona o dani z příjmů, kterou většina společností volí. Avšak zákon o účetnictví říká, že dlouhodobým majetkem se rozumí samostatné movité věci a soubory movitých věcí, s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Záleží tedy na samotné účetní jednotce, jakou hranici si zvolí.

Dlouhodobý majetek odpisuje společnost účetní lineární metodou po celou dobu jeho ekonomické životnosti. Dobu odpisování stanovuje společnost tak, aby věrně a pravdivě zobrazovala obraz účetnictví. Společnost začíná odepisovat majetek následující měsíc po zařazení a odpisování ukončuje měsícem, kdy je majetek vyřazen z evidence. Účetní odpisy ve společnosti jsou počítány měsíčně.

Předpokládaná doba životnosti dlouhodobého majetku vychází z předpokládané doby jeho používání a je následující:

Tabulka 8: Doba odpisování majetku společnosti XY, a. s.

Skupina	Doba odpisování (v letech)	% odpis
1	2 – 4	50 – 25
2	5 -8	20 - 12,5
3	15	6,67
4	20	5
5	30	3,34

Zdroj: Vlastní zpracování

Daňové odpisy jsou počítány dle zákona o dani z příjmů, a to na základě koeficientů pro lineární odpisování. Dlouhodobý majetek je zařazen podle svého charakteru do příslušné odpisové skupiny dle přílohy č. 1 zákona o dani z příjmů, kde mu jsou přiřazeny sazby a koeficienty pro odpisování.

Daňovými odpisy se nebudu blíže zabývat, protože se počítají pro stanovení základu daně z příjmů a nemají přímý vliv na výsledek hospodaření, na který je práce zaměřena.

#### 4.2.1 Dlouhodobý majetek pořízený v roce 2008

V tabulce 9 je uvedený dlouhodobý hmotný majetek, který společnost pořídila v roce 2008. Tabulka obsahuje název pořízeného dlouhodobého majetku, pořizovací cenu, za kterou byl dlouhodobý majetek pořízen, datum pořízení dlouhodobého majetku a účetní dobu odpisování, která by měla odpovídat skutečné době, po kterou bude dlouhodobý majetek ve společnosti používán.

S daty z této tabulky budu dále pracovat, abych na konkrétních částkách ukázala, jaký má vliv vykazování dlouhodobého majetku podle stanovené hranice na výsledek hospodaření.

Tabulka 9: Dlouhodobý majetek pořízený v roce 2008

Majetek	Pořizovací cena (v Kč)	Datum pořízení	Účetní doba odpisování (v měsících)
Průtokoměr	25 752	18.11.2008	36
Fax Canon MultiPASS	25 918	19.4.2008	36
Dřevěné palety 100 ks	26 000	1.11.2008	24
PC soustava	26 355	5.9.2008	36
EKOLUX 8000	26 468	8.9.2008	24
Soubor nábytku ASKO	26 883	27.5.2008	36
Konferenční stůl	27 320	11.4.2008	36
Kompresor	27 450	28.9.2008	48
Vestavěná skříň	28 950	19.9.2008	36
Chladnička kombinovaná	31 992	26.7.2008	60
Čerpadlo	32 536	23.8.2008	60
Vibrační válec	35 646	18.2.2008	60
Bojler	35 980	5.11.2008	48
Paletizační vozík	38 900	16.12.2008	60
Elektrická centrála	38 920	5.5.2008	48
Regály - 3 ks	39 000	25.11.2008	60
Trezor	55 340	6.4.2008	48
Pěchovací aparát	63 540	27.1.2008	48
Mycí stroj UNIKONT	69 548	11.6.2008	48

Mobilní odsávací zařízení	86 572	13.5.2008	60
Vysokozdvihný vozík DESTA	95 350	25.2.2008	48
Mrazák	150 050	12.7.2008	60
Cisterna	157 290	25.4.2008	60
Výrobní pás	358 080	30.10.2008	96
Etiketovací souprava	1 022 474	26.8.2008	180
Balící zařízení sýrů	1 259 090	15.3.2008	180
Odstředivka mléka Westfalia	10 030 000	5.1.2008	240
<b>CELKEM</b>	<b>13 809 412</b>		

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 4.2.2 Zákonem stanovená hranice 40 000 Kč

Pokud by společnost vykazovala svůj majetek od hranice 40 000 Kč dle zákona o dani z příjmů, skladba dlouhodobého hmotného majetku by byla následující:

Tabulka 10: Dlouhodobý majetek dle hranice 40 000 Kč

Majetek	Pořizovací cena (v Kč)	Datum pořízení	Účetní doba odpisování (v měsících)	Měsíční účetní odpis (v Kč)	Odpis za rok 2008 (v Kč)
Trezor	55 340	6.4.08	48	1 153	9224
Pěchovací aparát	63 540	27.1.08	48	1 324	14 564
Mycí stroj UNIKONT	69 548	11.6.08	48	1 449	8 694
Mobilní odsávací zařízení	86 572	13.5.08	60	1 443	10 101
Vysokozdvihný vozík	95 350	25.2.08	48	1 987	19 870
Mrazák	150 050	12.7.08	60	2 501	12 505
Cisterna	157 290	25.4.08	60	2 622	20 976
Výrobní pás	358 080	30.10.08	96	3 730	7 460
Etiketovací souprava	1 022 474	26.8.08	180	5 681	22 724
Balící zařízení sýrů	1 259 090	15.3.08	180	6 995	62 955
Odstředivka mléka	10 030 000	5.1.08	240	41 792	459 712
<b>CELKEM</b>	<b>13 347 334</b>			<b>70 667</b>	<b>648 785</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 4.2.3 Podnikem zvolená hranice 25 000 Kč

Při zvolené hranici 25 000 Kč bude společnost vykazovat všechen svůj dříve uvedený majetek za dlouhodobý hmotný majetek, jelikož všechen majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok, převyšuje pořizovací cenu 25 000 Kč.

Tabulka 11: Dlouhodobý majetek dle hranice 25 000 Kč

Majetek	Pořizovací cena(v Kč)	Datum pořízení	Účetní doba odpisování (v měsících)	Měsíční účetní odpis (v Kč)	Odpis za rok 2008 (v Kč)
Průtokoměr	25 752	18.11.08	36	716	716
Fax Canon MultiPASS	25 918	19.4.08	36	720	5 760
Dřevěné palety 100 ks	26 000	1.11.08	24	1 084	1 084
PC soustava	26 355	5.9.08	36	733	2 199
EKOLUX 8000	26 468	8.9.08	24	1 103	3 309
Soubor nábytku ASKO	26 883	27.5.08	36	747	5 229
Konferenční stůl	27 320	11.4.08	36	759	6 072
Kompresor	27 450	28.9.08	48	572	1 716
Vestavěná skříň	28 950	19.9.08	36	805	2 415
Chladnička kombinovaná	31 992	26.7.08	60	534	2 670
Čerpadlo	32 536	23.8.08	60	543	2 172
Vibrační válec	35 646	18.2.08	60	595	5 950
Bojler	35 980	5.11.08	48	750	750
Paletizační vozík	38 900	16.12.08	60	0	0
Elektrická centrála	38 920	5.5.08	48	811	5 677
Regály - 3 ks	39 000	25.11.08	60	650	650
Trezor	55 340	6.4.08	48	1 153	9 224
Pěchovací aparát	63 540	27.1.08	48	1 324	14 564
Mycí stroj UNIKONT	69 548	11.6.08	48	1 449	8694
Mobilní odsávací zařízení	86 572	13.5.08	60	1 443	10 101
Vysokozdvihný vozík	95 350	25.2.08	48	1 987	19 870
Mrazák	150 050	12.7.08	60	2 501	12 505
Cisterna	157 290	25.4.08	60	2 622	20 976
Výrobní pás	358 080	30.10.08	96	3 730	7 460
Etiketovací souprava	1 022 474	26.8.08	180	5 681	22 724
Balící zařízení sýrů	1 259 090	15.3.08	180	6 995	62 955
Odstředivka mléka	10 030 000	5.1.08	240	41 792	459 712
<b>CELKEM</b>	<b>13 815 412</b>			<b>81 799</b>	<b>695 154</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

#### 4.2.4 Analýza výsledků

Do tabulky 12 jsou shrnuty dopady volby jednotlivých hranic vykazování na výsledek hospodaření.

Tabulka 12: Dopad zvolené hranice na výsledek hospodaření (v Kč)

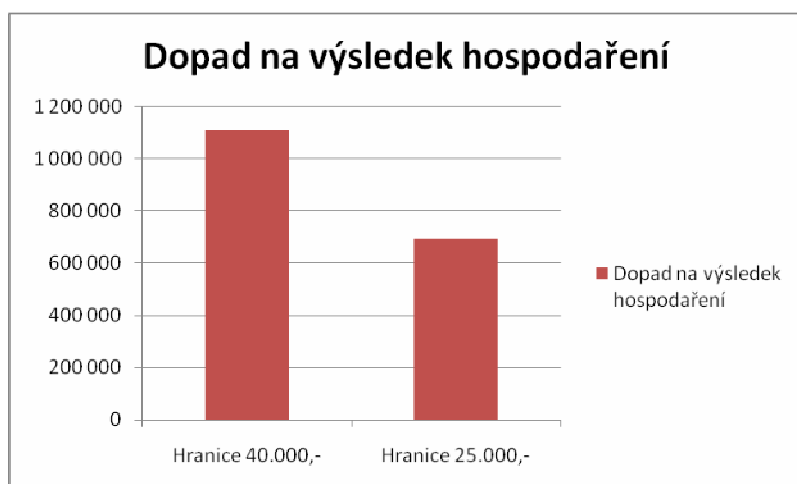
	Hranice 40 000	Hranice 25 000
Účetní odpisy	648 785	695 154
Přímé náklady	462 078	0
Dopad na účetní výsledek hospodaření	1 110 863	695 154

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozdíl dopadu na výsledek hospodaření je ve výši 415 709 Kč.

Dopad celkových nákladů na výsledek hospodaření podle zvolené hranice lze pro lepší názornost vyjádřit také pomocí grafu:

Graf 1: Dopad zvolené hranice na výsledek hospodaření (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky i grafu je zřejmé, že když si společnost zvolí menší hranici pro vykazování dlouhodobého majetku než je doporučených 40 000 Kč dle zákona o dani z příjmů, bude mít tato hranice menší negativní dopad na výsledek hospodaření. Společnost nezahrne majetek do 40 000 Kč rovnou do nákladů, ale do rozvahy. Tato volba má za následek, že společnost vykazuje vyšší výsledek hospodaření.

Je také vidět, že rozdíl dopadu ve výši 415 709 Kč není zanedbatelný a společnost o tuto částku odvede vyšší daň z příjmů. Záleží však na konkrétní účetní jednotce zda její hladina významnosti začíná už na tisících, statisících nebo až na miliónech.

Možnost volby, kterou zákon o účetnictví účetní jednotce umožňuje, představuje mocný prostředek k ovlivnění výsledku hospodaření.

### **4.3 Komparace a zhodnocení kreativních postupů u dlouhodobého majetku ve vztahu k věrnému a pravdivému obrazu účetnictví**

Z analýzy vykazování je zřejmé, že se společnost XY, a. s. nesnaží vykazovat co nejnižší zisk, aby platila co nejnižší daň z příjmů, což je v České republice nezvyklé. Ba naopak se společnost snaží vykazovat zisk vyšší. Může to být způsobeno tím, aby společnost vypadala věrohodněji a upevnila svou pozici na trhu. Z tohoto důvodu porovnáme a zhodnotíme, zda se dalšími kreativními praktikami, které se týkají dlouhodobého majetku, společnost nesnaží nadhodnocovat svůj zisk.

#### **4.3.1. Vymezení kreativního účetnictví**

Ze začátku vysvětlím co si vůbec pod pojmem kreativní účetnictví představím. Vymezit definici kreativního účetnictví je velmi složité, jelikož tento pojem může být v mnoha pramenech definován odlišně.

K pojmu kreativní účetnictví se v poslední době přiřazuje téměř každý účetní podvod. Nejznámější je kauza energetického kolosu Enron, při které management společnosti oficiálně přiznal, že podnikové zisky byly nadhodnoceny o 600 milionů \$, což mělo za následek krach společnosti a následný propad na akciovém trhu. V Evropské unii je tato problematika zmiňována společně s nizozemským Aholdem a italským Parmalatem, který si vysloužil označení "evropský Enron".

Obecně lze říci, že kreativní účetnictví je proces, při kterém zhotovitelé zneužívají svoje znalosti k manipulaci s finálními čísly udávajícími finanční situaci podniku.

V odborné literatuře je kreativní účetnictví chápáno jako zneužívání účetnictví. Nejvíce častá definice, která se v literatuře<sup>15</sup> uvádí, charakterizuje kreativní účetnictví jako:

- proces manipulace s účetními údaji s cílem transformovat účetní výkazy z podoby, jakou by měly mít, do podoby, jakou by si přáli jejich tvůrci,
- procesy, při kterých jsou uskutečňovány přímo ekonomické transakce tak, aby bylo dosaženo příznivých výsledků v účetnictví.

Z výše uvedeného vyplývá, že kreativní účetnictví obsahuje jak techniky účelové manipulace s údaji, které bývají více či méně zřetelné (tzv. window dressing), tak techniky,

---

<sup>15</sup> Krupová, L. Kreativní účetnictví : zneužívání účetnictví – možnosti a meze. Praha: Komora auditorů České republiky, 2001. ISBN: 80-902855-2-X

které vyžadují vysokou kvalifikaci a bývají jen obtížně odhalovány auditory (např tzv. mimobilanční financování).

Mezi hlavní techniky window dressing například patří:

1. prodej a zpětný nákup aktiv,
2. některé praktiky týkající se přeceňování majetku,
3. změny v přijatých účetních politikách a záměrné chyby,
4. záměrné vykazování krátkodobého majetku a dluhů mezi dlouhodobými a naopak,
5. zkreslené vykazování výnosů,
6. nedodržení zásady opatrnosti v účetnictví,
7. zkreslené ocenění majetku v rozvaze již v době jeho pořízení,
8. odhad doby životnosti majetku, který je proveden záměrně chybně,
9. zaměňování modernizace majetku za opravu nebo naopak,
10. vykazování majetku, který podniku nepřinese ekonomický prospěch,
11. tzv. půjčky přes konec účetního období.

Mimobilanční financování používá hlavně tyto techniky:

1. zaměňování tzv. kapitálového (finančního) leasingu za operativní,
2. účetní zachycení prodeje pohledávek nebo faktoringu v závislosti na riziku, vyplývajícím z nesplacení pohledávek (nevykazování závazků, vyplývajících z nesplacení pohledávky).

Podle mého názoru je kreativní účetnictví jakákoliv záměrná machinace, která vede ke zkreslování účetních údajů tak, aby nepodávaly věrný a pravdivý obraz podniku.

Také je zřejmé, že i u dlouhodobého majetku se vyskytují určité problémy, které mohou vést k aplikaci kreativního účetnictví. Jedná se zejména o stanovení ocenění při pořízení dlouhodobého majetku, techniku odpisování a zaměňování technického zhodnocení a oprav.

Nyní porovnáám a zhodnotím, zda společnost XY, a. s. nevyužívá tyto nejčastější kreativní postupy týkající se dlouhodobého majetku k vykázání lepšího výsledku hospodaření.

### 4.3.2 Oceňování při pořizování

Součástí ocenění dlouhodobého majetku jsou náklady vynaložené do doby uvedení majetku do užívání a náklady spojené s pořízením tohoto majetku. Zkomplikování přichází při stanovení vedlejších nákladů, pokud se pořízení aktiva bude provádět pomocí úvěru.

Kapitalizace úroků má své zastánce i odpůrce a pravděpodobně i z tohoto důvodu existuje v této oblasti možnost volby. Podniky si mohou vybrat variantu, která je pro ně výhodnější. Na základě zvolené možnosti bude podnik vykazovat různou cenu majetku (bez úroku nebo s úrokem), tím pádem i rozdíl v částce nákladů ve výkazu zisku a ztráty nejen v době pořízení, ale i během celé existence dlouhodobého majetku, po kterou je dlouhodobý majetek odepisován.

Zastánci aktivace úroků do ceny dlouhodobého majetku mají argument, že do ceny dlouhodobého majetku se mají zahrnovat veškeré náklady, které s pořízením souvisejí a za takovýto náklad je považován i úrok. Dále tvrdí, že úroky aktivované v ceně dlouhodobého majetku se dostávají do nákladů postupně prostřednictvím odpisů, což dle tohoto přístupu lépe splňuje pravidlo přiřazování nákladů výnosům.

Odpůrci aktivace úroků mají názor, že z důvodu akruálního principu by úroky měly být ihned celé zahrnuty do nákladů v době, kdy jako náklad vznikly.

Nejvýznamnějším přírůstkem dlouhodobého majetku společnosti XY, a. s. v roce 2008 bylo pořízení odstředivky mléka Westfalia ve výši 10 030 000 Kč. Odstředivka byla financována úvěrem, který byl úročen 10%. Společnost se rozhodla, že úroky zahrne přímo do nákladů v daném období. Jak by vypadalo, kdyby společnost aktivovala úroky do ceny majetku?

Tabulka 13: Výsledovka a rozvaha před pořízením odstředivky mléka Westfalia

Výsledovka (v tis. Kč)	
Výnosy	53 025
Náklady	34 925
Zisk / Ztráta	<b>18 100</b>



Rozvaha (v tis. Kč)	
Dlouhodobý majetek	104 972
Oběžný majetek	267 858
Celkem	<b>372 830</b>
Vlastní kapitál	102 036
Krátkodobé závazky	231 452
Dlouhodobé závazky	21 242
Výsledek hospodaření	18 100
Celkem	<b>372 830</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 14: Výsledovka a rozvaha po pořízení odstředivky mléka Westfalia

Výsledovka (v tis. Kč)	Úroky do nákladů	Aktivace úroků
Výnosy	53 025	53 025
Náklady	35 928	34 925
Zisk / Ztráta	<b>17 097</b>	<b>18 100</b>

Rozvaha (v tis. Kč)	Úroky do nákladů	Aktivace úroků
Dlouhodobý majetek	115 002	116 005
Oběžný majetek	267 858	267 858
Celkem	<b>382 860</b>	<b>383 863</b>
Vlastní kapitál	102 036	102 036
Krátkodobé závazky	231 452	231 452
Dlouhodobé závazky	32 275	32 275
Výsledek hospodaření	17 097	18 100
Celkem	<b>382 860</b>	<b>383 863</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud by se společnost XY, a. s. rozhodla, že bude úroky aktivovat do ceny majetku, zvýšila by se tím celková suma majetku o tyto úroky, které jsou ve výši 1 003 000 Kč. Společnost zahrnuje úroky rovnou do nákladů, tím pádem vykazovala nižší výsledek hospodaření a nesnažila se výsledek hospodaření nadhodnocovat, což dle mého názoru odpovídá věrnému a pravdivému obrazu účetnictví a nedochází k žádnému kreativnímu postupu, kterým by se zkoumaná společnost snažila vykazovat vyšší zisk.

### 4.3.3 Odpisování

Zvolení vhodné metody odpisování je dalším kreativním postupem, kterým je možné ovlivnit výši výsledku hospodaření. V případech, kdy společnosti potřebují upravit své výsledky hospodaření, si vybírají ty metody, které ovlivní zisky podle jejich přání.

Společnost XY, a. s. používá účetní lineární metodu odpisování, která je již vypočtena. Abych mohla posoudit, zda je tato metoda volena záměrně, aby došlo ke zkreslení výsledku hospodaření, vypočítám jiné možné metody odpisování.

Porovnání dopadu na výsledek hospodaření provedu metodou DDB, metodou SYD a metodou progresivní v roce 2008, kdy byl dlouhodobý hmotný majetek pořízen. Nebudu měnit dobu odpisování, kterou společnost pro účetní odpisy stanovila, neboť věrně a pravdivě zobrazuje obraz účetnictví. Vypočtené částky budu zaokrouhlovat na celé koruny nahoru.

#### 4.3.3.1 Účetní odpisy – metoda DDB

Tabulka 15: Účetní odpisy – metoda DDB

Majetek	Pořizovací cena (v Kč)	Datum pořízení	Doba odpisování (roky)	% DDB	Odpis za celý rok (v Kč)	Přepočtený odpis dle data zařazení (v Kč)
Průtokoměr	25 752	18.11.08	3	67	17 254	1 438
Fax Canon MultiPASS	25 918	19.4.08	3	67	17 366	11 584
Dřevěné palety 100 ks	26 000	1.11.08	2	100	26 000	2 167
Notebook HP	26 355	5.9.08	3	67	17 658	4 416
EKOLUX 8000	26 468	8.9.08	2	100	26 468	6 618
Soubor nábytku ASKO	26 883	27.5.08	3	67	18 012	10 507
Konferenční stůl	27 320	11.4.08	3	67	18 305	12 208
PC soustava	27 450	28.9.08	4	50	13 725	3 432
Vestavěná skříň	28 950	19.9.08	3	67	19 397	4 851
Chladnička komb.	31 992	26.7.08	5	40	12 797	5 335
Odsávací zařízení	32 536	23.8.08	5	40	13 015	4 340
Vibrační válec	35 646	18.2.08	5	40	14 259	11 890
Bojler	35 980	5.11.08	4	50	17 990	1 500
Paletizační vozík	38 900	16.12.08	5	40	15 560	0
Elektrická centrála	38 920	5.5.08	4	50	19 460	11 354
Regály - 3 ks	39 000	25.11.08	5	40	15 600	1 300
Trezor	55 340	6.4.08	4	50	27 670	18 448
Pěchovací aparát	63 540	27.1.08	4	50	31 770	29 128
Snímač čárk. kódu	69 548	11.6.08	4	50	34 774	17 388

Mycí stroj	86 572	13.5.08	5	40	34 629	20 202
Vysokozdvihný vozík	95 350	25.2.08	4	50	47 675	39 730
Mrazicí box	150 050	12.7.08	5	40	60 020	25 010
Cisterna	157 290	25.4.08	5	40	62 916	41 944
Vzduchové čerpadlo	358 080	30.10.08	8	25	89 520	14 920
Etiketovací souprava	1 022 474	26.8.08	15	14	143 147	47 716
Balící zařízení	1 259 090	15.3.08	15	14	176 273	132 210
Odstředivka mléka	10 030 000	5.1.08	20	10	1 003 000	919 424
CELKEM	13 809 412					1 399 060

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro výpočet této zrychlené metody je nejdříve nutné zjistit tzv. % DDB, které se vypočte jako  $2 * (100 / \text{doba odpisování})$ . Odpis je stanoven vynásobením pořizovací ceny a % DDB. Odpis je dále nutné upravit na část připadající na rok 2008.

Výpočet odpisu DDB na konkrétním majetku - průtokoměru:

% DDB:  $2 * (100 / 3) = 67 \%$

odpis za celý rok:  $25\,752 * 0,67 = 17\,254 \text{ Kč}$

odpis připadající na měsíc:  $17\,254 / 12 = 1\,438 \text{ Kč}$

Protože je průtokoměr odpisován jen za měsíc prosinec nebude se částka upravovat o počet měsíců a zůstane ve výši odpisu připadajícího na měsíc.

#### 4.3.3.2 Účetní odpisy – metoda SYD

Tabulka 16: Účetní odpisy – metoda SYD

Majetek	Pořizovací cena (v Kč)	Datum pořízení	Doba odpisování (roky)	% DDB	Odpis za celý rok (v Kč)	Přepočtený odpis dle data zařazení (v Kč)
Průtokoměr	25 752	18.11.08	3	6	12 876	1 073
Fax Canon MultiPASS	25 918	19.4.08	3	6	12 959	8 640
Dřevěné palety 100 ks	26 000	1.11.08	2	3	17 334	1 445
Notebook HP	26 355	5.9.08	3	6	13 178	3 297
EKOLUX 8000	26 468	8.9.08	2	3	17 646	4 413
Soubor nábytku ASKO	26 883	27.5.08	3	6	13 442	7 847
Konferenční stůl	27 320	11.4.08	3	6	13 660	9 112

PC soustava	27 450	28.9.08	4	10	10 980	2 745
Vestavěná skříň	28 950	19.9.08	3	6	14 475	3 621
Chladnička komb.	31 992	26.7.08	5	15	10 664	4 445
Odsávací zařízení	32 536	23.8.08	5	15	10 846	3 616
Vibrační válec	35 646	18.2.08	5	15	11 882	9 910
Bojler	35 980	5.11.08	4	10	14 392	1 200
Paletizační vozík	38 900	16.12.08	5	15	12 967	0
Elektrická centrála	38 920	5.5.08	4	10	15 568	9 086
Regály - 3 ks	39 000	25.11.08	5	15	13 000	1 084
Trezor	55 340	6.4.08	4	10	22 136	14 760
Pěchovací aparát	63 540	27.1.08	4	10	25 416	23 298
Snímač čárk. kódu	69 548	11.6.08	4	10	27 820	13 914
Mycí stroj	86 572	13.5.08	5	15	28 858	16 835
Vysokozdvihový vozík	95 350	25.2.08	4	10	38 140	31 790
Mrazicí box	150 050	12.7.08	5	15	50 017	20 845
Cisterna	157 290	25.4.08	5	15	52 430	34 960
Vzduchové čerpadlo	358 080	30.10.08	8	36	79 574	13 264
Etiketovací souprava	1 022 474	26.8.08	15	120	127 810	42 604
Balící zařízení	1 259 090	15.3.08	15	120	157 387	118 044
Odstředivka mléka	10 030 000	5.1.08	20	210	955 239	875 644
CELKEM	13 809 412					1 277 492

Zdroj: Vlastní zpracování

Zrychlená odpisová metoda SYD je založena na koeficientu, který se vypočte jako suma roků životnosti. Tento koeficient se vydělí počtem let odpisování a poté se vynásobí pořizovací cenou. Odpis je opět nutné upravit na část připadající na rok 2008.

Výpočet odpisu SYD na konkrétním majetku - průtokoměru:

koeficient:  $1 + 2 + 3 = 6$

odpis za celý rok:  $(3 / 6) * 25 752 = 12 876$  Kč

odpis připadající na měsíc:  $12 876 / 12 = 1 073$  Kč

Protože je průtokoměr odpisován jen za měsíc prosinec nebude se částka upravovat o počet měsíců a zůstane ve výši odpisu připadajícího na měsíc.

### 4.3.3.3 Účetní odpisy – progresivní metoda

Tabulka 17: Účetní odpisy – metoda progresivní

Majetek	Požizovací cena (v Kč)	Datum pořízení	Doba odpisování (roky)	$t^{*(t+1)}$	Odpis za celý rok (v Kč)	Přepočtený odpis dle data zařazení (v Kč)
Průtokoměr	25 752	18.11.08	3	12	4 292	358
Fax Canon MultiPASS	25 918	19.4.08	3	12	4 320	2 880
Dřevěné palety 100 ks	26 000	1.11.08	2	6	8 667	723
Notebook HP	26 355	5.9.08	3	12	4 393	1 101
EKOLUX 8000	26 468	8.9.08	2	6	8 823	2 208
Soubor nábytku ASKO	26 883	27.5.08	3	12	4 481	2 618
Konferenční stůl	27 320	11.4.08	3	12	4 554	3 040
PC soustava	27 450	28.9.08	4	20	2 745	687
Vestavěná skříň	28 950	19.9.08	3	12	4 825	1 209
Chladnička komb.	31 992	26.7.08	5	30	2 133	890
Odsávací zařízení	32 536	23.8.08	5	30	2 170	724
Vibrační válec	35 646	18.2.08	5	30	2 377	1 990
Bojler	35 980	5.11.08	4	20	3 598	300
Paletizační vozík	38 900	16.12.08	5	30	2 594	0
Elektrická centrála	38 920	5.5.08	4	20	3 892	2 275
Regály - 3 ks	39 000	25.11.08	5	30	2 600	217
Trezor	55 340	6.4.08	4	20	5 534	3 696
Pěchovací aparát	63 540	27.1.08	4	20	6 354	5 830
Snímač čárk. kódu	69 548	11.6.08	4	20	6 955	3 480
Mycí stroj	86 572	13.5.08	5	30	5 772	3 367
Vysokozdvihný vozík	95 350	25.2.08	4	20	9 535	7 950
Mrazicí box	150 050	12.7.08	5	30	10 004	4 170
Cisterna	157 290	25.4.08	5	30	10 486	6 992
Vzduchové čerpadlo	358 080	30.10.08	8	72	9 947	1 658
Etiketovací souprava	1 022 474	26.8.08	15	240	8 521	2 844
Balící zařízení	1 259 090	15.3.08	15	240	10 493	7 875
Odstředivka mléka	10 030 000	5.1.08	20	420	47 762	43 791
CELKEM	13 809 412					112 873

Zdroj: Vlastní zpracování

Progresivní metoda odpisování se vypočte podle vzorce:  $2 * \text{vstupní cena} * \text{rok odpisování} / \text{doba odpisování} * (\text{doba odpisování} + 1)$ . Odpis je opět nutné upravit na část připadající na rok 2008.

Výpočet progresivního odpisu na konkrétním majetku - průtokoměru:

doba odpisování \* (doba odpisování + 1):  $3 * (3 + 1) = 12$

odpis za celý rok:  $2 * 25\,752 * 1 / 12 = 4\,292$  Kč

odpis připadající na měsíc:  $4\,292 / 12 = 358$  Kč

Protože je průtokoměr odpisován jen za měsíc prosinec nebude se částka upravovat o počet měsíců a zůstane ve výši odpisu připadajícího na měsíc.

#### 4.3.3.4 Celková výše účetních odpisů podle jednotlivých metod

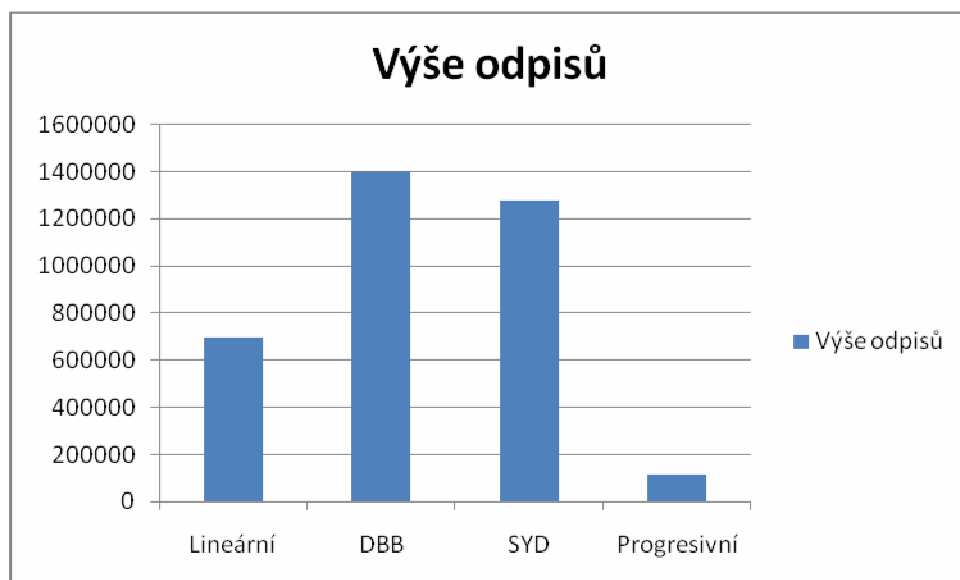
Pro lepší přehlednost je do tabulky 18 a grafu 2 shrnuta celková výše účetních odpisů podle jednotlivých metod.

Tabulka 18: Celková výše účetních odpisů podle jednotlivých metod (v Kč)

Lineární	DBB	SYD	Progresivní
695 154	1 399 060	1 277 492	112 873

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 2: Celková výše nákladů podle jednotlivých metod odpisování (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu je zřejmé, že v roce 2008, kdy byl dlouhodobý majetek pořízen by společnost XY, a. s. vykazovala nejvyšší zisk pokud by se rozhodla používat progresivní metodu odpisování. Naopak pokud by se rozhodla používat metodu DDB byl by vykazovaný zisk nejnižší.

Je to způsobeno povahou zvolené metody. Metoda progresivní zahrnuje v prvním roce nejnižší odpis a dále se odpisy zvyšují. Proto je třeba naznačit průběh jednotlivých metod odpisování. Pro tento účel jsem si vybrala odstředivku mléka Westfalia, u které vypočtu, jak jednotlivé metody zatěžují výsledek hospodaření v celé životnosti majetku a ne pouze v prvním roce, kdy byl majetek pořízen.

#### 4.3.3.5 Účetní odpisy odstředivky mléka Westfalia

Tabulka 19: Účetní metody odpisování odstředivky mléka Westfalia (v Kč)

Rok	Lineární	DDB	SYD	Progresivní
2008	459 712	919 424	875 644	43 791
2009	501 504	911 058	907 477	95 524
2010	501 504	819 952	859 715	143 286
2011	501 504	737 957	811 953	191 048
2012	501 504	664 161	764 191	238 810
2013	501 504	597 745	716 429	286 572
2014	501 504	537 971	668 667	334 334
2015	501 504	484 174	620 905	382 096
2016	501 504	435 756	573 143	429 858
2017	501 504	392 181	525 381	477 620
2018	501 504	352 963	477 619	525 381
2019	501 504	317 666	429 858	573 143
2020	501 504	285 900	382 096	620 905
2021	501 504	257 310	334 334	668 667
2022	501 504	231 579	286 572	716 429
2023	501 504	208 421	238 810	764 191
2024	501 504	187 579	191 048	811 953
2025	501 504	168 821	143 286	859 715
2026	501 504	151 939	95 524	907 477
2027	501 504	136 745	47 762	955 239
2028	41 712	1 230 698	79 586	3 961

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet lineární metody je následující:  $10\,030\,000 / 240 = 41\,792$  Kč, tato částka je ve výši měsíčního odpisu. V prvním roce byla odstředivka mléka Westfalia zařazena v lednu roku 2008, proto je výše odpisu v tomto roce nižší než v letech následujících. Výše odpisu musí být přepočtena na příslušný počet měsíců:  $41\,792 * 11 = 459\,712$  Kč. V následujících letech se měsíční odpis vynásobí všemi 12-ti měsíci a bude ve výši 501 504 Kč. V posledním dvacátém roce je nutné odepsat zbývající část tak, aby zůstatková cena byla rovna 0. Rozdíl ve výši 80 Kč ( $41\,792$  Kč –  $41\,712$  Kč) je způsoben z důvodu zaokrouhlování.

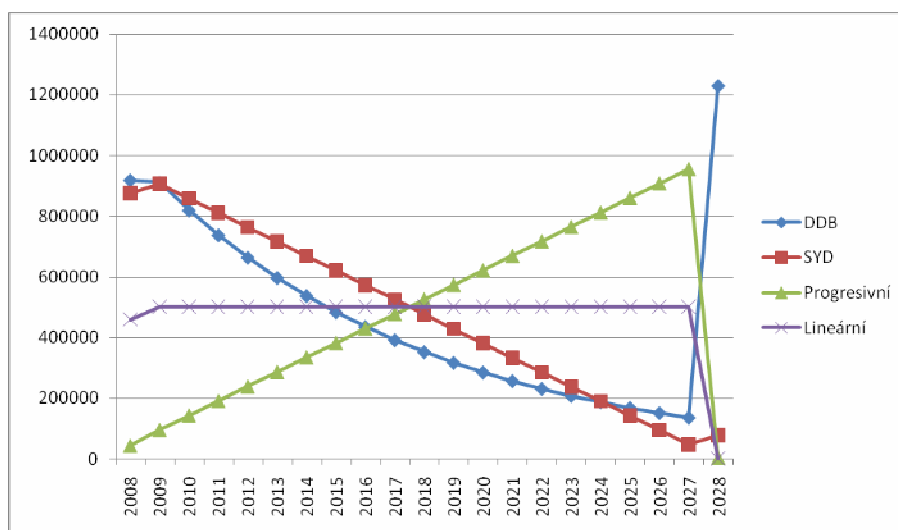
Zrychlená metoda DDB: Tato metoda vychází z konstantního procenta odpisování (tzv. % DDB) a klesajícího základu. Pro výpočet této metody odpisování je nutné zjistit tzv. % DDB, které se zjistí jako  $2 * (100 / 20) = 10\%$ . Odpis v prvním roce se vypočte jako 10% z pořizovací ceny, což činí 1 003 000 Kč. Výši odpisu je třeba přepočíst na 11 měsíců v důsledku čehož se odpis sníží na částku 919 424 Kč. V dalších letech je odpis počítán jako 10% ze zůstatkové ceny. V posledním dvacátém roce je třeba doodepsat zbývající částku, aby se zůstatková cena rovnala 0.

Zrychlená metoda SYD: Tato metoda vychází z konstantní odpisové základny (vstupní ceny) a snižující se odpisové sazbě (koeficientu). Koeficient se vypočte jako suma roků životnosti:  $1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13+14+15+16+17+18+19+20=210$ . V prvním roce odpisování je výpočet následující:  $20 / 210 = 955\,239$  Kč. Opět musí být přepočten na 11 měsíců, které připadají na rok, kdy byl majetek zařazen. V následujících letech je odpis vypočten jako snižující se koeficient a odpisová základna (2.rok= $(19/210)*10030000$ , 3.rok= $(18/210)*10030000$  apod.). V posledním dvacátém roce odpisování je třeba opět odepsat zbývající částku ve výši 79 586 Kč, aby se zůstatková cena rovnala 0.

Progresivní metoda odpisování se počítá pomocí vzorce:  $2 * 10\,030\,000 * 1 / 20 * (20 + 1) = 47\,762$  Kč a tento odpis je v prvním roce opět nutné upravit na část připadající na rok 2008, což se vypočte jako  $47\,762 / 12 = 3\,981 * 11 = 43\,791$  Kč. Následující rok se vypočte dle vzorce  $2 * 10\,030\,000 * 2 / 420 = 95\,524$  Kč, třetí rok se vypočte dosazením do vzorce  $2 * 10\,030\,000 * 3 / 420 = 143\,286$  Kč apod. V posledním dvacátém roce odpisování je třeba doodepsat zbývající částku, aby se zůstatková cena rovnala 0.



Graf 3: Průběh jednotlivých metod odpisování odstředivky mléka Westfalia (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování

Na grafu je znázorněn průběh jednotlivých účetních metod odpisování na odstředivce mléka Westfalia. V roce 2009 má nejvyšší náklady metoda SYD a metoda DDB, výše rozdílu je zanedbatelná. Je to způsobeno tím, že degressivní účetní metody mají největší odpis ve 2. roce odpisování, který postupně klesá. Pokud by společnost v roce 2009 chtěla vykazovat nejvyšší zisk zvolila by metodu progresivní. V roce 2018 se průběh metod láme a nejnižší náklady má v tomto roce metoda DDB. V předposledním roce má nejnižší náklady metoda SYD ve výši 47 762 Kč a nejvyšší metoda progresivní ve výši 955 239 Kč.

Zvolením vhodné metody odpisování lze alokovat náklady do jednotlivých let podle přání společnosti. Pokud by se společnost snažila vykazovat nejvyšší zisk v prvních letech odpisování majetku, zvolila by si metodu progresivní. Jelikož společnost XY, a. s. používá metodu lineární, která je založena na úvaze, že je dlouhodobý majetek opotřebováván rovnoměrně po celou dobu své životnosti, nesnaží se vykazovat vyšší výsledek hospodaření v určitých letech a alokuje náklady v celé době životnosti majetku ve stejných částkách. Mým názorem je, že zvolená lineární metoda odpovídá věrnému a pravdivému obrazu, protože je majetek v podniku používán rovnoměrně po celou dobu jeho životnosti.

#### 4.3.4 Technické zhodnocení vs. opravy

Společnost XY, a. s. v roce 2008 žádné technické zhodnocení neprovedla, avšak by mohlo v následujících letech nastat, proto tuto problematiku vysvětlím alespoň slovně, když jí nemohu aplikovat na konkrétním případě.

Technické zhodnocení dlouhodobého majetku také patří mezi často používané metody pro použití kreativního účetnictví. Modernizace je spojena s těmito problémy:

- určit jestli se jedná o technické zhodnocení (modernizaci) nebo zda se jedná o běžné opravy a údržby
- určit cenu technického zhodnocení
- „načasování“ technického zhodnocení

První problematika spočívá v tom, že běžné opravy a údržby jsou účtovány do nákladů v období, kdy byly provedeny. Naopak technické zhodnocení se aktivuje do ceny dlouhodobého majetku, neboť je od něj očekáván budoucí ekonomický prospěch, a do nákladů se dostává v následujících letech pomocí odpisů.

Další náklady vynaložené po pořízení dlouhodobého majetku se stávají součástí ocenění tohoto majetku, ale jen za podmínky, že se za technické zhodnocení považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti dlouhodobého majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu dlouhodobého majetku, pokud převyšují částku 40 000 Kč (dle zákona o dani z příjmů). V případě, že náklady na technické zhodnocení jsou nižší než stanovený finanční limit, může se účetní jednotka rozhodnout, zda bude toto technické zhodnocení účtovat do provozních nákladů nebo také zvýší pořizovací cenu dlouhodobého majetku. Může se například jednat o modernizaci budovy, která prodlouží dobu životnosti nebo rozšíří její kapacitu, nebo jde o to zlepšit kvalitu stroje, aby se dosáhlo vyšší kvality vyráběných produktů či možnost zavést nové výrobní postupy. Naproti tomu opravami se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Udržováním se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází se jeho následkům a odstraňují se drobné závady.

V praxi bývá často velmi obtížné posoudit, o kterou variantu se jedná. Jestliže se management společnosti v daném období bude snažit vykázt vyšší zisk, jsou náklady na opravu a údržbu další možností – pokusí se odůvodnit zvýšení ekonomického prospěchu a bude je kapitalizovat.

### 4.3.5 Výzkumná studie

Pro zajímavost jsou uvedena některá fakta ze zahraniční výzkumné studie<sup>16</sup>. Ta potvrzují, že zisk podniku nelze přesně změřit a že každá společnost by mohla vykázat výsledek ročního hospodaření řadou různých čísel. Ve zmíněné studii byl vypracován, příkladový materiál pro jediný experimentální podnik: byla zadána jeho počáteční rozvaha a dále soubor transakcí, které se v něm (jakoby) uskutečnily. Poté byli požádáni účetní znalci z různých zemí, aby vyhotovili pro tento podnik konečnou rozvahu a výsledek.

Není překvapivé, že výsledky byly v různých zemích velmi odlišné, protože každý účetní (bilanční znalec) vycházel ze zákonodárství, účetních postupů a zvyklostí své vlastní země.

Ti, kteří nejsou do hloubky obeznámeni s účetnictvím, mohou být mnohem více znepokojeni skutečností, že byla prokázána velká rozdílnost ve vykázaném zisku tohoto podniku i v rámci jedné země. Každý z účetních profesionálů byl totiž navíc požádán, aby na základě „předpokladu přijatelných alternativ“, které může použít ve vlastní zemi, vyřešil příklad tak, aby vykázal (a) nejvyšší možný zisk, (b) nejnižší možný zisk. Výsledky jsou i pro zasvěceného šokující. Ve Velké Británii by tento podnik mohl vykázat zisk mezi 171 mil € (minimum) a 194 mil € (maximum). V Německu se objevilo u téhož podniku rozpětí možného vykázaného zisku ještě výrazněji: od 27 mil € do 140 mil €.

Zároveň to tedy znamená, že tentýž podnik by mohl ve Velké Británii vykázat zisk ve výši 194 mil €, zatímco v Německu pouze 27 mil €.

Je tedy nutné položit otázku: Jaká výše vykázaného zisku tohoto podniku je v dané zemi správná? Odpovědí je, že každá výše, která nevybočuje z uvedeného intervalu, protože je zjištěna na základě korektně sestavených účetních výkazů.

Hovoří-li se tedy o věrném a pravdivém obrazu (true and fair view), není to tak úplně „fair“.

---

<sup>16</sup> Kovanicová, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9

## 5 ZÁVĚR

Výsledek hospodaření je možné ovlivňovat určitými praktikami, které se provádějí na základě tzv. kreativního účetnictví. Tyto praktiky lze pojmout ze dvou pohledů. První pohled spočívá v tom, že se účetní jednotky snaží vykazovat výsledek hospodaření co nejnižší a to z důvodu co nejnižších daňových odvodů (o to se snaží většina podniků v České republice). Druhý pohled se týká vyspělých zemí, kde není tento cíl prioritní a podniky se snaží vykazovat výsledek hospodaření co nejvyšší. Může to být z různých důvodů (lepší obraz společnosti, upevnění postavení na trhu, rozhodování uživatelů o vztahu ke společnosti, manipulace s ukazateli finanční analýzy, odměňování managementu, zvýšení přístupu k finančním prostředkům apod.).

Pro zkoumanou společnost XY, a. s. také není nejdůležitější platit co nejnižší daň z příjmů a svůj výsledek hospodaření vykazuje o 415 709 Kč vyšší, jelikož má hranici pro vykazování dlouhodobého majetku nižší, než kterou vymezuje zákon o dani z příjmů. Společnost nezahrnula majetek od 25 000 Kč do 40 000 Kč rovnou do nákladů, ale do položek rozvahy. Z toho vyplývá, že když si společnost zvolí nižší hranici pro vykazování dlouhodobého majetku, než je obvyklých 40 000 Kč, bude mít tato hranice menší negativní dopad na výsledek hospodaření. Zákon o účetnictví tuto hranici blíže neurčuje a záleží tedy jen na konkrétní účetní jednotce, jakou hranici si zvolí. Z tohoto důvodu jsem posuzovala, zda se společnost nesnažila svůj výsledek hospodaření nadhodnocovat dalšími praktikami, které lze provádět na základě kreativních postupů. Zkoumanou oblastí se staly nejčastější postupy týkající se dlouhodobého majetku (oceňování dlouhodobého majetku při pořizování, odpisování dlouhodobého majetku a zaměňování technického zhodnocení a oprav).

Častá otázka týkající se dlouhodobého majetku spočívá v tom, zda zahrnout úroky z úvěru přímo do nákladů či o tuto částku zvýšit pořizovací cenu dlouhodobého majetku. Oba dva způsoby jsou povoleny, proto záleží jen na konkrétní účetní jednotce, který způsob bude považovat za vhodnější.

Společnost XY, a. s. zahrnula úroky rovnou do nákladů, což je v České republice více časté, než úroky aktivovat do ceny majetku. Jelikož celé úroky zahrnula do nákladů, snížil se tím výsledek hospodaření a společnost se nesnažila další praktikou nadhodnocovat svůj zisk a vykazovat lepší finanční situaci.

Další možností, jak upravovat výsledek hospodaření podle přání managementu je volba vhodné účetní metody odpisování. Možnost absolutní volby ve výběru účetní metody odpisování, kterou zákon o účetnictví umožňuje účetní jednotce, je mocným prostředkem, jak výši odpisů alokovat do určitých let.

Porovnání dopadu na výsledek hospodaření v roce 2008, kdy byl dlouhodobý majetek pořízen, jsem provedla pomocí lineární odpisové metody, zrychlené metody DDB, zrychlené metody SYD a progresivní metody. Z výsledků bylo zřejmé, že v roce pořízení dlouhodobého majetku by výsledek hospodaření nejméně zatěžovala metoda progresivní. Naopak pokud by se společnost rozhodla používat metodu DDB, byl by vykazovaný zisk nejnižší. Je to způsobeno povahou zvolené metody. Aby bylo vidět, jak jednotlivé metody zatěžují výsledek hospodaření v celé životnosti majetku a ne pouze v prvním roce, kdy byl dlouhodobý majetek pořízen, provedla jsem výpočty odpisů u konkrétního majetku – odstředivky mléka Westfalia.

Z vypočtených částek jsem dospěla k závěru, že se společnost XY, a. s. použitím lineární metody odpisování nesnažila vykazovat vyšší výsledek hospodaření v určitých letech, ale zatěžuje ho ve stejných částkách po celou dobu životnosti majetku. Mým názorem je, že zvolená lineární metoda odpovídá věrnému a pravdivému obrazu, protože je majetek v podniku používán rovnoměrně po celou dobu jeho životnosti.

Stejně důležitá je i účetní doba odpisování. Následek stanovení dlouhé doby životnosti majetku na zisk prostřednictvím nižších odpisů je zřejmý. Ovšem méně zřejmé je, že doba životnosti má také vliv na hodnotu dlouhodobého majetku vykazovanou v rozvaze, která bude v případě delší doby životnosti vyšší.

S odpisováním majetku souvisí i nově zavedený § 56a zákona o účetnictví, který zavádí do českého účetnictví metodu komponentního odpisování majetku. Komponentní odpisování je možné použít až v účetních obdobích od 1. ledna 2010. Touto metodou lze odpisovat stavby, byty, nebytové prostory, samostatné movité věci a jejich soubory. Část majetku nebo souboru majetku, jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti celého majetku nebo souboru a výše ocenění je významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru, lze v průběhu používání odpisovat samostatně jako komponentu. Při výměně komponenty se ocenění majetku snižuje o ocenění vyřazované komponenty a zvyšuje o ocenění nové komponenty včetně náhradních dílů spotřebovaných na výměnu, a o náklady související s výměnou. Mým názorem je, že komponentní

odpisování bude další možností, kde uplatnit kreativní účetnictví a ovlivňovat tím výši výsledku hospodaření.

Další praktikou, jak ovlivnit výši výsledku hospodaření, bývá zaměňování technického zhodnocení a oprav. V praxi bývá často velmi obtížné posoudit, zda se opravdu jedná o technické zhodnocení dlouhodobého majetku nebo jen o běžnou opravu a údržbu. Jestliže se management společnosti v daném období bude snažit vykázat vyšší zisk, jsou náklady na opravu a údržbu další možností – pokusí se odůvodnit zvýšení ekonomického prospěchu a bude je kapitalizovat.

Na základě zkoumaných oblastí dlouhodobého majetku jsem došla k závěru, že společnost XY, a. s. dodržuje zásadu věrného a pravdivého obrazu účetnictví ve vztahu k dlouhodobému majetku podniku. Posouzením nejčastějších kreativních postupů týkajících se dlouhodobého majetku jsem zjistila, že se společnost nesnaží nadhodnocovat svůj zisk. Jediný rozdíl, naproti většině ostatních podniků, spočívá v tom, že společnost XY, a. s. vykazuje dlouhodobý majetek od nižší hranice, než je obvyklých 40 000 Kč. Hranice pro vykazování dlouhodobého majetku je plně v kompetenci účetní jednotky a tudíž ani zde nebyla porušena zásada věrného a pravdivého obrazu účetnictví.

## 6 SUMMARY

The topic of my bachelor thesis is: „Accounting and its authentic and true view in relation to long-term assets of an enterprise."

The main point of my thesis is the analysis of fixed assets in relation to true and authentic view of the accounting.

The first part of thesis contains theoretical information on the issue of long-term assets (fixed assets definition, its acquisition, valuation, depreciation and decommissioning).

In the practical part I am trying to analyse the returns of fixed assets in accordance with the specified limits. In addition, I am comparing and evaluating possibilities of the creative accounting practices, which we can find in fixed assets, and what effect should the application have for the profit of the enterprise.

### **Keywords:**

Long-term tangible asset

Long-term intangible asset

Long-term financial asset

Book depreciations

Creative accounting

Trading income

## 7 PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

1. Cardová, Z. Daňová evidence a účetnictví individuálního podnikatele. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-288-4
2. Čermáková, H. Účetnictví shrnutí základů pro maturanty, vysokoškoláky i podnikatele. Ostrava: Mirago, 2006. ISBN 80-86617-28-9
3. Čermáková, H. Odpisy majetku nově z účetního i daňového pohledu. Ostrava: Mirago, 2003. ISBN: 80-86617-08-4
4. Kovanicová, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Polygon, 2006. ISBN 80-7273-130-0
5. Kovanicová, D. a kol. Finanční účetnictví, světový koncept. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-7273-090-8
6. Kovanicová, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9
7. Kolektiv autorů. Abeceda účetnictví pro podnikatele. Olomouc: Anag, 2006. ISBN 80-7263-329-5
8. Krupová, L. Kreativní účetnictví: zneužívání účetnictví – možnosti a meze. Praha: Komora auditorů České republiky, 2001. ISBN: 80-902855-2-X
9. Krutina, V., Novotná, M. Ekonomika podniku (Cvičení). České Budějovice: Zemědělská fakulta JU, 2004. ISBN 80-7040-732-8
10. Lošťák, M., Prudký, P. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. Olomouc: Anag, 2008. ISBN 978-80-7263-445-3
11. Pelc, V. Odpisy 2004. Praha: Grada Publishing, 2004. ISBN 80-247-0750-0
12. Poradce 2/02. Podvojně účetnictví: dlouhodobý majetek. Praha: Vydavatelství Poradce, 2002. ISSN 1211-2437
13. Ryneš, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka. Olomouc: Anag, 2007. ISBN 978-80-7263-368-5
14. Řehák, J., Sedláková, E., Starý, K. Odpisy: význam odpisů, daňové odpisy, účetní odpisy. Praha: Vydavatelství Poradce, 1998. ISSN: 1211-2437
15. Strouhal, J., Židlická, R. Účetnictví 2008: velká kniha příkladů. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1910-5
16. Štohl, P., Klička V. Maturitní okruhy z účetnictví. Havlíčkův Brod: Tiskárny Havlíčkův Brod, a. s., 2005.
17. Valouch, P. Účetní a daňové odpisy 2008. Praha: Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2558-1
18. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů
19. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů



## SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Zatřídění majetku do odpisových skupin .....	28
Tabulka 2: Roční odpisová sazba pro rovnoměrné odpisování (v %).....	29
Tabulka 3: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 % ...	29
Tabulka 4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 % ...	29
Tabulka 5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % ...	29
Tabulka 6: Koeficienty pro zrychlené odpisování.....	30
Tabulka 7: Vyúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku.....	32
Tabulka 8: Doba odpisování majetku společnosti XY, a. s. ....	35
Tabulka 9: Dlouhodobý majetek pořízený v roce 2008 .....	36
Tabulka 10: Dlouhodobý majetek dle hranice 40 000 Kč.....	37
Tabulka 11: Dlouhodobý majetek dle hranice 25 000 Kč.....	38
Tabulka 12: Dopad zvolené hranice na výsledek hospodaření (v Kč) .....	39
Tabulka 13: Výsledovka a rozvaha před pořízením odstředivky mléka Westfalia.....	42
Tabulka 14: Výsledovka a rozvaha po pořízení odstředivky mléka Westfalia .....	43
Tabulka 15: Účetní odpisy – metoda DDB .....	44
Tabulka 16: Účetní odpisy – metoda SYD .....	45
Tabulka 17: Účetní odpisy – metoda progresivní.....	47
Tabulka 18: Celková výše účetních odpisů podle jednotlivých metod (v Kč).....	48
Tabulka 19: Účetní metody odpisování odstředivky mléka Westfalia (v Kč) .....	49

## SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Dopad zvolené hranice na výsledek hospodaření (v Kč) .....	39
Graf 2: Celková výše nákladů podle jednotlivých metod odpisování (v Kč).....	48
Graf 3: Průběh jednotlivých metod odpisování odstředivky mléka Westfalia (v Kč).....	51