

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Diplomová práce

2014

Bc. Martin Telecký



**Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics**

**Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice**

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Účetnictví a finanční řízení podniku

Diplomová práce

Účetnictví v chovu ryb

Vypracoval: Bc. Martin Telecký

Vedoucí práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

České Budějovice, 2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Martin TELECKÝ**
Osobní číslo: **E12718**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Účetnictví v chovu ryb**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Rešerše problémových oblastí v účetnictví chovu ryb vycházející z porovnání platné legislativy a potřeb praxe. Blíže pak zpracovat problematiku kalkulací při využití druhů kalkulací a jejich silných a slabých stránek.

Rámcová osnova:

1. Teoretická část:

- Určení okruhů v chovu ryb, kterým bude věnována v práci pozornost
- Jejich vazba na právní úpravy
- Charakteristika problémových oblastí v těchto okruzích
- Kalkulace nákladová a cenová, jejich vztah k chovu ryb

2. Praktická část:

- Nákladová a cenová kalkulace vybraných problémových okruhů, výpočty pro konkrétní podmínky

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

Doyle, D. P. Strategické řízení nákladů. Praha: Wolters Kluwer, 2006. ISBN 80-7357-189-7.

Freiberg, F. Finanční controlling. Praha: Management Press, 1996. ISBN 80-85943-03-4.

Kolektiv autorů. Účetnictví podnikatelů. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7357-993-7.

Kovaníková, D. a kol. Finanční účetnictví, Světový koncept. Praha: Polygon, 2002. ISBN 80-7273-090-8.

Louša, F. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. Praha: Grada Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2942-8.

Louša, F. Zásoby. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4115-4.

Ogerová, B., Fibírová, J. Řízení nákladů. Praha: HZ Editio, 1998. ISBN 0-86009-24-6.

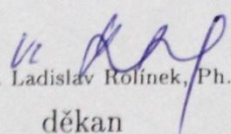
Swoboda, P. Kalkulace nákladů a cenová politika v tržní ekonomice. Praha: Lindt, 1990. ISBN 80-901210-1-2.

Vysušil, J. Optimální cena- odraz správné kalkulace. Praha: Profess, 1995. ISBN 80-85235-17-X.

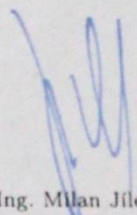
Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 1. března 2013

Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2014


doc. Ing. Ladislav Rolinek, Ph.D.
děkan

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


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracoval samostatně a vyznačil všechny citace z pramenů.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění, souhlasím se zveřejněním své diplomové práce a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich internetových stránkách.

Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb., zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledky obhajoby kvalifikační práce.

Diplomová práce byla zpracována jako součást řešení projektu GAJU 2014, Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

Datum

Podpis studenta

Poděkování

Děkuji paní doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc., která strávila čas nad mojí diplomovou prací, dále za zájem, připomínky a cenné rady. Dále bych chtěl poděkovat Ing. Davidu Gelovi, Ph.D. za spolupráci.

Obsah

Úvod.....	3
1 Cíl a postup práce.....	4
2 Literární přehled.....	5
2.1. Hospodářský rok	5
2.2. Dlouhodobý majetek.....	5
2.2.1. Pozemky	5
2.3. Náklady na odbahnění rybníka	6
2.4. Tvorba rezervy na odbahnění rybníka	7
2.5. Opravy, technická zhodnocení.....	7
2.6. Chovné ryby jako genetický materiál	8
3 Zásoby.....	9
3.1. Zařazení ryb v účetnictví	9
3.2. Sazebník pro stanovení hodnoty ryb ulovených při neoprávněném lovu (pytláctví) v rybníkářských revírech a v rybníkářství (2009)	10
3.3. Evidence ryb.....	13
3.3.1. Evidence ryb v zimě.....	13
3.3.2. Evidence ryb v letním období.....	14
3.4. Účtování způsobem A	16
3.4.1. Oceňování ryb:	16
3.4.2. Účtování nakupovaných zásob.....	17
3.4.3. Nedokončená výroba	18
3.4.4. Kontrolované a nekontrolované úbytky ryb	18
3.4.5. Náklady spojené se zásobami	19
3.4.6. Tržby.....	19
3.5. Účtování způsobem B.....	19
3.5.1. Účtování zásob vlastní výroby.....	20
3.5.2. Účtování přebytku zásob, manka do normy a manka nad normu.....	20
3.5.3. Konec účetního období při účtování způsobem B	20
4 Kalkulace	22
4.1. Metody kalkulování.....	22
4.1.1. Kalkulace dělením s poměrovými čísly.....	22
4.1.2. Kalkulace přírážková	23
4.2. Přímé (jednicové) a nepřímé (režijní) náklady	23

4.3.	Variabilní a fixní náklady v kalkulaci, celkové náklady a celkové výnosy	25
4.4.	Bod zvratu.....	30
4.5.	Kalkulační vzorce.....	32
4.5.1.	Typový kalkulační vzorec.....	32
4.5.2.	Retrogradní kalkulační vzorec.....	33
4.5.3.	Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady	33
4.5.4.	Dynamická kalkulace	34
4.5.5.	Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	34
4.5.6.	Využití stejného způsobu kalkulace dá různé výsledky.....	35
4.6.	Cenová kalkulace.....	36
5	Škody a náhrady	41
5.1.	Náhrady škod způsobené povodněmi.....	41
5.2.	Náhrady škod způsobené vydrou říční.....	43
5.3.	Náhrady škod způsobené kormoránem velkým	44
6	Praktická část	51
6.1.	Účtování nakupovaných zásob.....	52
6.2.	Účtování zásob vlastní výroby.....	52
6.3.	Využití odlišných metod kalkulace jako možného prostředku vykazování odlišných výsledků.....	54
6.3.1.	Rozdělení nepřímých nákladů poměrem	54
6.3.2.	Přirážková kalkulace	55
6.3.3.	Bod zvratu	55
6.3.4.	Bod zvratu + požadovaný zisk	55
6.3.5.	Stejný typ kalkulace = různé výsledky	56
6.4.	Cenová kalkulace.....	58
7	Závěr.....	59
	Abstract.....	62
	Keywords.....	63
8	Použité zdroje.....	64
9	Seznam tabulek	66
10	Seznam schémat.....	67
11	Seznam grafů.....	68
	Seznam příloh.....	69
	Přílohy	70

ÚVOD

Účetnictví v rybářství- jakkoliv se zdá jednoduchou záležitostí, tvoří celek skládající se z celého řetězce relativně kompaktních tematických oblastí, z nichž mnohé však na sebe těsně navazují.

Z těchto oblastí můžeme uvést chov ryb v rybníčních soustavách i mimo ně, chov ryb akvarijních, vymykajících se souvislostem spojených s prostředím, ale i vlivem predátorů, který je tématem dalším, vedle ochrany krajiny. Nelze opomenout ani sportovní rybářství.

Účetnictví jako základní podklad vykazování majetku, zdrojů, výsledku hospodaření, jakož i nepřímý podklad pro možné sledování parametrů prostředí, vyhodnocování změn legislativy ale i politických ambicí, je nenahraditelnou a současně složitou činností. Účetnictví vychází ze standardních základů a legislativy, ovšem ne vše může postihnout. Navíc je toto odvětví velmi specifické, lokálně závislé.

V České republice je rybářský obor oborem s dlouhodobou tradicí, zejména v oblastech Jindřichohradecka a Třeboňska. Rybářství a obecně rybníkářství je založeno na historických tradicích, kdy v dřívějších dobách tyto obory plnily důležitou funkci pro lidstvo, a to hlavní zdroj obživy. Rybníkářství se zabývá nejen produkcí ryb a podporou akvakultury, ale také dalšími faktory, jimiž jsou především rizika povodní. Rybníky mají schopnost udržet velké množství vody při povodních, z toho vyplývá, že je nutnost neustále inovovat a renovovat jejich strukturu.

V rybářství podniká mnoho firem. Velké firmy mají výhodu v tom, že mají dostatečné množství rybníků (majetku). Mohou chovat velké množství ryb různých druhů, o které je na trhu zájem. Firmy s rozsáhlejší organizační strukturou dosahují vyšších výnosů než firmy malé. Je to způsobeno tím, že velké firmy mohou diktovat podmínky na trhu, mohou si dovolit snížit cenu na takovou úroveň, kterou si malé firmy nemohou dovolit a prostřednictvím pohybu hýbání prodejních cen, částečně ovlivňovat ceny malých firem. Velké firmy disponují větší možností směřovat své aktivity vstříc dotacím, nežli malé. Malé firmy většinou nedosahují zisku, proto jsou závislé nejen na produkci ryb, ale i poskytování dalších služeb s tím spojené. Aby byla dodržena existence tradičního chovu ryb, poskytují se některým podnikům dotace v rámci Evropské unie.

1 CÍL A POSTUP PRÁCE

Cílem práce je analyzovat vybrané okruhy chovu ryb, které byly zvoleny na základě aktuálních potřeb z pohledu zachycení jejich problematiky především z pohledu účetnictví. Jedná se o některé otázky z účtování o zvířatech, dále důsledcích aktivit predátorů ryb; obojí ve vztahu k platné legislativě. S tím souvisí, i současně tvoří samostatnou oblast, kalkulace nákladová a cenová.

Na základě předběžné rešerše problematiky je zvolen následující postup:

- analýza vazeb chovu ryb na účetní a legislativní souvislosti,
- určení okruhů v chovu ryb, ze zpracovaného souboru budou vybrány ty, kterým bude věnována v práci pozornost,
- diskuse k náhradám škod vyplývajících nejen z působení predátorů z pohledu změny legislativy,
- využití účetnictví pro potřeby řízení podniku, využití zejména kalkulací, kde se promítají jak klasické, tak vyvolané nové nákladové položky.

Pozornost bude věnována nákladové a cenové kalkulaci. Mimo kalkulace by měl být věnován prostor i analýze obchodní marže, obchodní přírážce; toto je však již mimo objekt daného cíle.

Jako zajímavý, významný obor, který sice bezprostředně není předmětem dalšího zpracování, je chov a obchod s akvarijními rybami. Tvoří jednu z příloh práce.

2 LITERÁRNÍ PŘEHLED

Diplomová práce se zabývá účetnictvím v chovu ryb, účtováním specifických oblastí, které se běžně řeší v praktickém životě. Naproti tomu vychází účetnictví ze standardních základů a legislativy, ovšem ne vše může postihnout. To je patrné ze základních pojmů a vazeb v účetnictví.

2.1. Hospodářský rok

Hospodářský rok v některých státech mají ke 30.6. 2xxx, ovšem v České republice si mohou podniky, zvláště právnické osoby, zvolit jakékoliv datum (období). Pro obchodní cyklus a rybářství bude především vhodné kalendářní rok. Hospodářský rok je účetní období, které začíná prvním dnem libovolného měsíce, avšak nesmí začít lednem. Kalendářní rok je účetní období, které odpovídá přesně kalendářnímu roku, jak jej známe.

(<http://business.center.cz/business/pojmy/p314-hospodarsky-rok.aspx>)

2.2. Dlouhodobý majetek

2.2.1. Pozemky

Důležitým faktem dlouhodobého majetku je pozemek, u kterého je nutné rozlišovat, zda je ve vlastnictví i účetnictví účetní jednotky nebo není. Důležitý je ovšem zápis u katastrálního úřadu, který se řídí Zákonem 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.

Mohou nastat tři situace týkající se pozemku, a to:

- Pozemek je jak ve vlastnictví účetní jednotky, tak i v účetnictví. Je tedy vhodné vést analytickou evidenci pozemku na účtu 031200.
Pokud je vyšší účetní ocenění (hodnota) než tržní a v případě poklesu kvality pozemku, se vytvoří opravná položka.
- Pozemek je veden v účetnictví účetní jednotky, ale není podle údajů katastru v jejím vlastnictví. Tato situace může nastat v případě, pokud je pozemek v účetnictví, ale není stále zapsán v katastru nemovitostí. Ve vlastnictví účetní jednotky bude až po zápisu do katastru nemovitostí.
Hlavními účty jsou 031 – Pozemky, 411 – Základní kapitál, popřípadě účet 413 – Ostatní kapitálové fondy. Účtování tedy probíhá následovně: 031/411, popřípadě 413.

Může nastat situace, kdy pasivní zůstatek na účtu 413 je nižší než úbytek účtu 031 – Pozemků, rozdíl se tedy zaúčtuje na vrub účtu 429 – Neuhrazená ztráta z minulých let.

➤ Pozemek je ve vlastnictví účetní jednotky, ale není již o něm evidováno v účetnictví. V tomto případě se jedná o státní podnik, který účtuje na vrub účtu 031 a ve prospěch účtu 411, popřípadě 413.

Pokud je rybník stavebním dílem, účtuje se jako odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek, který se bude odepisovat jak daňově, tak i účetně. Pokud je rybník pozemkem, účtuje se klasickým způsobem na účtu *Pozemky*.

(Rybníkářství a výkon rybářského práva upravuje zákon č. 99/2004 Sb., o rybníkářství) (<http://eagri.cz/public/web/mze/legislativa/pravni-predpisy-mze/tematicky-prehled/100055298.html>)

2.3. Náklady na odbahnění rybníka

Mezi pozemky v oblasti rybářství se řadí zejména vodní plochy, a to podle zákona o katastru nemovitostí 344/1992 Sb. § 13 a dle vyhlášky číslo 113/2000 Sb.:

- Vodní nádrž umělá (mimo rybníka a bazénu ke koupání)
- Vodní nádrž přírodní
- Rybník, nádrž určená především k chovu ryb s možností úplného a pravidelného vypouštění

Stavebním dílem, tedy odpisovaným dlouhodobým majetkem je situace, kdy je zapotřebí k regulaci vodní hladiny vybudovat hráz s vypouštěcím zařízením. Je-li uměle vytvořeno dno rybníka jako stavební činnost, například zpevnění břehů, vybárování terénu, jedná se o stavební dílo dlouhodobého hmotného majetku. Pokud by dno rybníka pro jeho účely nebylo vytvořeno stavební činností, stává se z něj pozemek a tedy neodepisovaný dlouhodobý hmotný majetek.

Odbahnění rybníka posuzujeme jako běžnou provozní činnost. Nebereme v úvahu, zda se jedná o stavební dílo či jde o pozemek. Účtování probíhá následovně: 548 – Ostatní provozní náklady, 518 – Ostatní služby/321 – Dodavatelé.

(<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9366v12185-rezervy-a-vyhlaska-c-504-2002-sb/>)

2.4. Tvorba rezervy na odbahnění rybníka

V tomto smyslu se jedná o odstranění nánosů ze dna. Rezerva na odstranění nánosů ze dna nebo-li rezerva na odbahnění se tvoří maximálně 10 po sobě jdoucích zdaňovacích období. Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů stanoví způsob tvorby a výši rezervy, které souvisí s výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daní z příjmů. Tato rezerva je daňově účinná a účtuje se pomocí účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv/452 – Rezervy. Tato rezerva není rezervou na opravy dlouhodobého hmotného majetku.

Další důležitou informací je, že rybníky s velmi intenzivním a průmyslovým chovem ryb podléhají dani z pozemků. To znamená, že se jedná o takzvaný zemědělský pozemek. Základem daně je v roce 2013 cena pozemků, která je součinem skutečné výměry pozemku v metrech čtverečních a částky 3,80 Kč nebo cena pozemku zjištěná dle platných cenových předpisů k prvnímu lednu zdaňovacího období. Daň z pozemků se vždy zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

(<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9366v12185-rezervy-a-vyhlaska-c-504-2002-sb/>)

2.5. Opravy, technická zhodnocení

Mohou nastat dvě situace:

- Pokud je rybník tvořen stavebními díly, a to i včetně nádrže, pak se účtují jako odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek. Tedy odepisujeme jak účetně, tak i daňově, dle odpisové skupiny 5.

V tomto případě můžeme provádět opravy a udržování na účtu 511, dále technická zhodnocení, která jsou připočtena ke vstupní ceně. Pod pojmem technické zhodnocení si představíme modernizaci, rekonstrukci, změny parametrů a tak dále. Opravy a udržování slouží k odstranění částečného poškození, opotřebení, zkrátka uvedení do původního stavu.

- Naopak, pokud je rybník pozemkem, nelze provádět technická zhodnocení ani opravy.

(http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2342v3099-technicke-zhodnoceni-a-opravy-dlouhodobeho-majetku/?search_query=)

„Z pohledu daňového může mít zásah na pozemku charakter výdajů na technické zhodnocení.

*Pokud náklady nepřesáhnou 40 000 Kč, mohou být v souladu s § 33 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů uplatněny jako **daňově uznatelný náklad**. Podmínkou je, že obdobné náklady vynaložené u tohoto pozemku do konce roku nepřesáhnou v součtu za celý rok 40 000 Kč.*

*Pokud by náklady byly **nad 40 000 Kč**, půjde o technické zhodnocení podle § 33 zákona o daních z příjmů. Nelze však o jeho hodnotu zvýšit vstupní cenu pozemku, neboť podle § 29 zákona o daních z příjmů se o technické zhodnocení zvyšuje vstupní cena pouze vstupní či zůstatková cena majetku, který je definován pro účely zákona o daních z příjmů jako hmotný nebo nehmotný majetek. Pozemek však takovým majetkem pro účely zákona o daních z příjmů není. Technické zhodnocení nezvyšující vstupní a zůstatkovou cenu hmotného majetku je jiným majetkem podle § 26 odst. 2 písm. f) a § 26 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů.*

Pokud by technické zhodnocení bylo provedeno ve stejném roce, ve kterém byl pozemek zařazen do užívání, pak je technické zhodnocení součástí vstupní ceny pozemku.“

(<http://www.du.cz/33/technicke-zhodnoceni-pozemku-uniqueidgOke4NvrWuNACuIL-fcBUfUebGCBtmXp/?reltype=2>)

2.6. Chovné ryby jako genetický materiál

Další daňovou složkou dlouhodobého majetku jsou chovné ryby jako genetický materiál. Dle nového znění se považují tyto ryby za dospělá zvířata hospodářsky využívaná, předpokládané držení je alespoň jeden rok s oceněním nad 40.000Kč. Dříve platilo, že se poplatník mohl sám rozhodnout, zda chovné ryby zařadí do zásob či dlouhodobého majetku s daňovým odpisováním po dobu tří let. Ryby zařazené jako majetek se odpisují jak daňově, tak i účetně, přičemž účetní odpisování nelze přerušit. Při účetním odpisování ryb je nutné dodržet zásadu věrného a poctivého zobrazení.

3 ZÁSoby

Tato kapitola uvádí základní pojmy jednotlivých druhů ryb, jako jsou například násadové ryby, tržní ryby, trofejní ryby, remontní ryby, generační ryby, plemenné ryby a genetické ryby.

3.1. Zařazení ryb v účetnictví

Násadové ryby jsou odchovávány z rybiho plůdku přibližně do stáří 2 až 3 let v násadových rybnících. Tyto ryby jsou následně přeloveny a nasazeny do rybníků pro chov tržní ryby.

(<http://www.trebon.rybarstvi.cz/nasadove-ryby-chov>)

Tržní ryby jsou živé ryby, které jsou určeny již ke konzumaci. V některých případech se prodávají za účelem zarybňování revírů.

Generační ryby jsou kvalitní generační ryby, které jsou chovány ve speciálních rybnících a jsou výsledkem dlouhodobé plemenářské práce. Využívají se především k získání jiker.

(<http://www.trebon.rybarstvi.cz/generacni-ryby>)

Trofejní ryby jsou ryby, které přesahují hmotnostní hranici. Z hlediska hodnoty trofejní ryby je výjimečnost úlovku, která až několikanásobně přesahuje běžnou maloobchodní kilogramovou cenu tržní ryby.

Remontní ryby se řadí mezi ryby určené pro další chov. Jsou to nedospělé ryby, které se chovají a následně se začlení do generačních ryb.

(<http://www.chytej.cz/atlas-ryb/slovniky/>)

U **plemenných a genetických ryb** je důležitá hodnota, která je stanovena Šlechtitelskou radou Rybářského sdružení ČR. Další možnou variantou je stanovení hodnoty na základě odborného posudku.

Vysvětlivky kategorií ryb:	
1	jednoletá násada ryb, plůdek, roček
2	dvouletá násada ryb (u některých druhů ryb i tržní ryba)
3	tříletá ryba (tržní ryba)
trofejní nad ...	ryba od velikosti, kdy je vysoce sportovně a chovatelsky ceněna
remontní a generační	remontní a generační ryby (remontní ryby – nedospělé ryby, které jsou zdrojem pro doplňování generačních ryb)

3.2. Sazebník pro stanovení hodnoty ryb ulovených při neoprávněném lovu (pytláctví) v rybářských revírech a v rybníkářství (2010)

Druh ryby	kategorie	Kč včetně DPH	
		1 kg	1 ks
Kapr obecný	1	150	
	2	120	
	3 a starší	110	
	trofejní nad 5 kg	550	
	remontní a generační	900	
Amur bílý	1	150	
	2	120	
	3 a starší	100	
	trofejní nad 5 kg	500	
	remontní a generační	600	
Tolstolobik bílý a tolstolobec pestrý	1		6
	2	80	
	3 a starší	60	
	trofejní nad 10 kg	300	
	remontní a generační	400	
Lín obecný	1		3
	2 a starší	130	
	trofejní nad 1 kg	650	
	remontní a generační	700	
Candát	1		20

obecný	2 a starší	450	
	trofejní nad 5 kg	2250	
	remontní a generační	1500	
Štika obecná	1		24
	2 a starší	400	
	trofejní nad 5 kg	2000	
	remontní a generační	1400	
Okoun říční	1		10
	2 a starší	200	
	trofejní nad 0,5 kg	1000	
	remontní a generační	400	
Sumec velký	1		20
	2 a starší	300	
	trofejní nad 10 kg	1500	
	remontní a generační	700	
úhoř říční	úhoř	500	
	trofejní nad 1 kg	2500	
Bolen dravý	1		4
	2 a starší	100	
	trofejní nad 4 kg	500	
	remontní a generační	200	
Pstruh duhový a siven americký	1	200	20
	2 a starší	160	
	trofejní nad 1 kg	800	
	remontní a generační	1000	
Pstruh obecný	1		20
	2 a starší	400	
	trofejní nad 0,5 kg	2000	
	remontní a generační	2500	
Lipan podhorní	1		20
	2 a starší	400	
	trofejní nad 0,5 kg	2000	
	remontní a generační	2500	
Síhové - maréna peleď	1	200	
	2 a starší	150	
	trofejní nad 0,5 kg	750	
	remontní a generační	300	
Mník jednovousý	1		20
	2 a starší	500	
	trofejní nad 0,5 kg	2500	
	remontní a generační	3000	

Ostroretka stěhovavá a podoustev říční	1		5
	2 a starší	100	
	trofejní nad 1 kg	500	
	remontní a generační	500	
Parma obecná	1		10
	2 a starší	150	
	trofejní nad 1 kg	600	
	remontní a generační	600	
Jelec tloušť a jelec jesen	1		5
	2 a starší	50	
	trofejní nad 1 kg	250	
	remontní a generační	300	
Všechny fruhy cejnů (cejn velký, cejnek malý, cejn siný a cejn perleťový), plotice obecná, perlín ostrobřichý, karas obecný, karas stříbřitý, hrouzek obecný, ouklej obecná, slunka obecná, jelec proudník)	jednotlivé druhy ryb	50	
	trofejní nad 1 kg	250	
	remontní a generační	250	
Další druhy	další druhy ryb, které nejsou uvedeny v sazebníku		

ryb	je nutné řešit vzhledem k jejich specifické hodnotě individuálně (například jeseter, tilapie, losos popřípadě koi-kapr)
------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

„Tato tabulka vyjadřuje souhrn nákladů spojených s vysazením ryb stejných nebo co nejbližších parametrů, jako byly ryby upytlačené. Tento sazebník je určen pro účely definování výše škody podle § 137 a § 304 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.“

Ceny za ryby se odvíjely od nákladů na pořízení stejné ryby, která byla upytlačena, otrávená apod. Aby byla uhrazena veškerá administrativa a opatření proti pytlákům, bylo by vhodné zvýšit sankce.

Tento sazebník byl vypracován ve spolupráci:

- Český rybářský svaz, Nad Olšinami 31, 100 00 Praha 10
- Rybářské sdružení ČR, Pražská třída 495/58, 371 38 České Budějovice
- Moravský rybářský svaz, Soběšická 83, 614 00 Brno
- Fakulta rybářství a ochrany vod JU, Zátíší 728/II, 389 25 Vodňany
- MZe ČR, Odbor rybářství, myslivosti a včelařství, Těšnov 65/17, 117 05 Praha

3.3. Evidence ryb

- a) V zimě
- b) V letním období

3.3.1. Evidence ryb v zimě

Pro evidenci ryb v zimě je důležité vést knihu komor, která slouží k evidenci jednotlivých druhů ryb. Kniha komor obsahuje následující náležitosti:

- Jednotlivé druhy ryb
- Věk ryby
- Počet v kilogramech
- Hmotnost (kg/ks)
- Opatření (například odlovení)
- Datum
- Vodní výměra
- Katastrální výměra
- Označení rybníku, listu

Tabulka 1: Kniha komor

KNIHA KOMOR

List. Xx, rybník xxx Komora			Příklad sumec				Ostatní ryby		
katastr. Výměra			věk	počet	hmotnost	průměr	počet	hmotnost	průměr
Vodní výměra									
datum	list.	opatření	kat. kusů	kg	kg/ks	kusy	kg	kg/ks	

(Hartman, Bednářová, Mikl, 2012, str. 125)

Ryby, které byly vyloveny v podzimním výlovu, jsou uloženy do takzvaných komor. Komory jsou rybníky, kde ryby přezimují bez příjmu potravy, a tedy nedochází k žádnému přírůstku. Po výlovu ryb v podzimním období se rybníky vypouštějí a připraví na zimování.

(Hartman, Bednářová, Mikl, 2012, str. 125)

3.3.2. Evidence ryb v letním období

V tomto období se vede takzvaná kniha obsádek, ve které je uvedena od data nasazení výchozí zásoba. Kniha obsádek zahrnuje podobné náležitosti jako kniha komor:

- Název rybníku
- Označení listu
- Vodní a katastrální výměra
- Datum
- Opatření
- Věk jednotlivých druhů ryb
- Počet v kusech
- Celková hmotnost
- Průměr hmotnosti (kg/ks)

Tabulka 2: Kniha obsádek

KNIHA OBSÁDEK												
LIST rybník katastrální vodní			Příklad KAPR				Příklad SUMEC			Ostatní		
			věk	počet	hmotnost	průměr	věk	počet	hmotnost	věk	ks	kg
datum	lis t	opatření	kat. .	kusy	celkem kg	hmotnost kg/ks	kat. .	kusy	kg			

(Hartman, Bednářová, Mikl, 2012, str. 127)

V letním, nebo-li vegetačním období se zjišťují ztráty na základě uhynulých ryb. V průběhu letního období dochází k dosazení ryb, dále k možnému letnímu odlovu a v poslední fázi k podzimnímu výlovu ryb. Koncem kalendářního měsíce se na základě knihy obsádek zjišťují předpokládané přírůstky pomocí kontrolních odlovů. V měsíci srpnu se provádí kontrolní odlovy, které poskytnou podniku celkovou hmotnost a kvalitativní rozdělení výlovu tržních ryb. Podnik se tak připraví na masivní prodej ryb, který začne před obdobím Vánočních svátků. V podzimním období je nejvyšší poptávka po rybách.

Ovšem všechny rybníky nemusí podléhat podzimnímu výlovu. V tomto případě se do knihy obsádek doplní přírůstek ryb. Pomocí kontrolních odlovů. Provede se inventura, zjistí se inventurní stav a to na základě odhadu obsádky. Přírůstky ryb právě potřebujeme znát, abychom dokázali vyčíslit cenovou kalkulaci přírůstku ryb.

(Hartman, Bednářová, Mikl, 2012, str. 126)

3.4. Účtování způsobem A

U tohoto způsobu účtování se jedná především o výdaje vynaložené na pořízení zásob na jednotlivých majetkových účtech zásob. Tedy skupiny 11, 12, 13. Jednotlivé druhy ryb se zachycují na analytických účtech. V této kapitole jsou diskutovány oblasti oceňování ryb (pořízení nákupem, ve vlastní režii, vlastních nákladech, darem). V další části bude řešena nedokončená výroba, kontrolované a nekontrolované úbytky ryb.

Pro přemístění ryb do jiných rybníků, sádek či prodej se používá evidence o příjmu a vydání ryb.

3.4.1. Oceňování ryb:

- Pořízení nákupem
- Pořízení ve vlastní režii, vlastních nákladech
- Darem
- Dle reprodukční pořizovací ceny

Nákup ryb

Nákup ryb se oceňuje v pořizovací ceně, která zahrnuje cenu pořízení plus vzniklé vedlejší pořizovací náklady, mezi něž patří například clo, provize, doprava, pojistné a další. Oceňování zásob vlastní výroby, tedy zásoby, které jsou vyrobené ve vlastní režii, se oceňují v předem stanovených nákladech podle vnitropodnikové kalkulace. Vnitropodniková cena ryb se stanovuje na základě předběžné kalkulace vlastních nákladů. Vnitropodnikové ceny se člení podle jednotlivých druhů ryb, a to z důvodu rozlišení specifických nákladů, které vznikly na konkrétní druh ryby. Ryby jako zásoby se evidují v hmotnostních jednotkách, které jsou následně vyjádřeny v penězích. Tedy 1 kilogram/Kč.

Dále přírůstky (příchovky) ryb lze zjistit následujícími způsoby:

- během účetního období
- dále pro účely propočtu výsledku hospodaření po ukončení produkčního cyklu či po provedení výlovů

Ocenění ve vlastní režii, popřípadě ve vlastních nákladech

Provádí se obrat ryb dvakrát ročně, a to k datu 1. prosince a 1. června pro celý podnik. Zjišťuje se skutečně zjištěný stav. To probíhá zvážením a spočtením ryb při výlovu + přibližný odhad ryb, kde nebyly přelovovány.

(Hartman, Bednářová, Mikl, 2012, str. 134, 135)

3.4.2. Účtování nakupovaných zásob

Na začátku účetního období se zaúčtují počáteční stavy zásob na straně MD na příslušné účty první účtové třídy a zároveň na stranu DAL na účet 701 – Počáteční účet rozvažný.

1. Počáteční stav- zásoby	11x/701
2. Počáteční stav – zboží	132/701
3. Pořízení zásob dodavatelem (materiál)	111/321

Pokud je účetní jednotka plátcem DPH, nesmíme vynechat účet 343 – Daň z přidané hodnoty.

potom:

4. Pořízení zásob dodavatelem (materiál)	111/321	343/321
5. Doprava poskytnutá dodavatelem	111/321	

Účtování způsobem A využívá samozřejmě analytických účtů, proto je vhodné rozlišovat přímo cenu pořízení plus tedy vedlejší pořizovací náklady (doprava).

6. PŘI – převzetí materiálu na sklad:

- Cena pořízení 112.1/111
- Vedlejší pořizovací náklady (doprava) 112.2/111

7. VYD spotřeba materiálu:

- Cena pořízení ve skladové ceně 501/112.1
- Vedlejší pořizovací náklady 501/112.2

Zásoby vlastní výroby se taktéž účtují způsobem A. To se týká především účtů 121 – Nedokončená výroba, 122 – polotovary vlastní výroby, 123 – Výrobky, **124 – Zvířata**. Souvztažně účtujeme na výnosových účtech 611 – Změna stavu nedokončené výroby, 612 – Změna stavu polotovarů, 613 – Změna stavu výrobků a **614 – Změna stavu zvířat**.

Na konci účetního období se provádí inventura v procesu inventarizace, kdy se zjišťuje skutečný stav zásob. Dle vnitropodnikové směrnice je stanovena přirozená ztráta zásob (manko do normy), manka nad normu a škody. Manka do normy (přirozená ztráta) se účtují na stranu MD

skupiny 50, například manko materiálu do normy 501/112. Manka nad normu – škody, se účtují na stranu MD do skupiny 54 – Jiné provozní náklady souvztažně se skupinou 12 na straně DAL. (Hartman, Bednářová, Mikl, 2012, str. 134, 135)

3.4.3. Nedokončená výroba

Nedokončená výroba se vypočítá (=) jako skutečné vlastní náklady chovu **plus** obsádka ryb **mínus** výlov ryb.

Po provedení podzimních výlovů, to je zjištění příchovků a přírůstku hmotnosti ryb se zruší nedokončená výroba. Předpokladem je, že nedokončená výroba bude odúčtována v dalším měsíci po provedení podzimních výlovů, nejpozději však ke konci účetního období. Zjištěné množství ryb při podzimních výloveh se zúčtuje v cenách dle plánovaných kalkulací pro jednotlivé druhy ryb. Účtuje se na vrub účtu 124 a ve prospěch účtu 614 – změna stavu zvířat. Výlov ryb se účtuje na vrub a ve prospěch účtu 314. V ocenění dle vlastních nákladů se hodnota vylovených ryb projeví ve snížení nedokončené výroby.

3.4.4. Kontrolované a nekontrolované úbytky ryb

Mezi kontrolované úbytky ryb se zahrnují ryby, které slouží jako krmivo pro dravé druhy ryb. Nekontrolované úbytky ryb jsou způsobeny vlivem predátorů, kteří patří mezi přísně chráněné druhy zvířat, dále klimatické vlivy, přírodní vlivy, nehody, havárie, opravy rybníků a dále. Vznikají náklady způsobené kormorány, kteří se živí lovením ryb, patří tedy do kategorie nekontrolovaných úbytků ryb.

Je třeba si stanovit ve vnitropodnikové směrnici přirozené manko do normy nebo-li přirozený úbytek zásob. Nezaviněné úhyny ryb se zaúčtují stejným způsobem jako snížení stavu zvířat v důsledku úbytku, tedy jako manko do normy. Manka jsou zjišťována při jarních a podzimních výloveh a to na základě uhynulých ryb, které jsou způsobené vydrou říční, kormorány a další. (Hartman, Bednářová, Mikl, 2012, str. 134, 135)

V případě stanovení takzvaného přirozeného úbytku zásob, by šlo postupovat dle staré oborové normy, ON 466861. Většinou se v praxi počítá s přežitím Ko do jara K1 cca 10 - 15%, z K1 - K2 přežití cca 70 - 80%, potom v dalších letech cca 3 - 5 % ročních ztrát z obsádky, ale bez započítání ztrát kormoránem.

(dle Gely, 2014)

3.4.5. Náklady spojené se zásobami

Vznikají většinou náklady materiálové, tedy:

- náklady na krmiva
- hnojiva
- nákup ryb
- dopravu
- režie
- mzdy
- nájmy a další

3.4.6. Tržby

Nejvyšších tržeb dosahují firmy v období Vánoc, kdy se odbyt ryb, především kaprů, pohybuje okolo 80 procent. Většinou velké firmy určují cenu ryb, v tomto případě se jedná o takzvané sezónní ceny. Nejedná se pouze o prodej ryb prostřednictvím velkých firem, naopak prodej ryb nabízí také drobní výrobci, kteří vlastní produkci nabízí zákazníkům přes Rybářské sdružení. Tržby nevznikají pouze v období Vánoc, ale také v období výlovů ryb, kdy probíhají turistické atrakce a následný doprovodný prodej samotných ryb.

3.5. Účtování způsobem B

Tento způsob účtování je jednodušší v tom, že již zásoby v době pořízení se účtují přímo na vrub nákladů v páté účtové třídě souvztačně s účty druhé, třetí a čtvrté třídy. Nepoužívají se tedy účty první účtové třídy, jak je zvykem u účtování způsobem A. Je logické, že pokud došlo k pořízení zásob, které se přímo zaúčtovaly do páté účtové třídy, tedy do nákladů, nemůže proběhnout účtování v době spotřeby (vyskladnění) zásob, ovšem dochází ke změnám údajů na skladové evidenci, tedy skladových kartách.

Dalším faktorem jsou zásoby vlastní výroby. U této zásoby se použijí účty skupiny 61 – Změna stavu zásob. V průběhu účetního období tyto zásoby zůstávají neměnné, to znamená, že odpovídají počátečnímu stavu zásob k prvnímu dni účetního období. V tomto způsobu účtování se musí brát zřetel na přísné vedení skladové evidence. Je to z důvodu, že v průběhu účetního období dochází ke zkreslení informací ve veškerých účetních knihách. Právě skladová evidence nám napomáhá ke zjištění úbytku zásob, nebo naopak nadbytečné zásoby.

Při účtování způsobem B vzniká taktéž povinnost vést analytické účty zásob, které ukládají české účetní standardy, může se tak prokázat stav zásob, jednotlivé pořizovací ceny zásob v průběhu účetního období.

3.5.1. Účtování zásob vlastní výroby

1. Nákup zásob (zaúčtování faktury přijaté)	124/321,221, 211
2. Doprava zásob dodavatelem	124/321, 221, 211

nebo

3. Vlastní doprava zásob	124/622
4. Přírůstek zásob	124/614
5. Přeřazení zásob jako zboží	614/124
6. Aktivace zboží	132/621

3.5.2. Účtování přebytku zásob, manka do normy a manka nad normu

1. Manko zásob nad normu	549/124
2. Manko zásob do normy	614/124
3. Přebytek zásob	124/614

Samozřejmě může dojít také k mimořádnému manku, které se účtuje následovně:

4. Mimořádné manko	582/124
--------------------	---------

Dle legislativy kormorán velký byl zvláště chráněným živočichem. Veškeré škody způsobené kormoránem se účtovali na účtu 582 jako mimořádné náklady. Bohužel k těmto ohromným škodám dochází neustále (pravidelně) každý rok. V tomto případě se škody budou účtovat na účet 549 jako provozní náklady.

3.5.3. Konec účetního období při účtování způsobem B

Skutečný stav zásob u způsobu B se zjišťuje až na konci účetního období nebo-li při uzavírání účetních knih na základě fyzické inventury, která je provedená v rámci inventarizace. Ovšem tato činnost může být velice komplikovaná. Abychom zjistili skutečný stav zásob, je třeba zvolit vhodnou metodu provádění inventury, a to:

- propočet
- vážení
- měření
- počítání atd.

Při každé inventuře samozřejmě dochází k určitému manku zásob, je třeba si stanovit v vnitropodnikové směrnici přirozené manko do normy nebo-li přirozený úbytek zásob. Nezaviněné úhyny ryb se zaúčtují stejným způsobem jako snížení stavu zvířat v důsledku úbytku, tedy jako manko do normy. V případě manka nad rámec nebo škod, které jsou také vymezeny ve vnitropodnikové směrnici, se účtuje na vrub příslušných účtů nákladů nebo vůči zaměstnancům k náhradě.

Jak již bylo řečeno, může dojít také k mimořádné události (mimořádná manka, škody), které vznikly nahodile. Potom se tato manka nebo škody účtují na účet 582 – Mimořádné náklady.

Přebytky zjištěné inventarizací se zaúčtují 124/614, tedy na stranu MD účtu zvířat a D účtu změny stavu. Náhrady ztrát zaviněné zaměstnanci se účtují jako výnosy do skupiny 64 – jiné provozní výnosy nebo skupiny 68 – mimořádné výnosy.

(<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/015.aspx>)

Toto odvětví je velmi specifické, lokálně závislé. Řeší hlavní problémové legislativní oblasti u predátorů, především kormorána velkého a následné řešení zastavení rozmnožování kormorání populace. Dalším predátorem je vydra říční, která se živí rybami a způsobuje tak nemalou škodu. Práce uvádí postup o získání náhrady škod způsobených kormoránem velkým a vydrou říční.

Škodným faktorem nejsou pouze živočichové, ale také přírodní jevy, které způsobí obrovské škody v okolí a vedou k obrovským investicím pro obnovu hospodářského života. Jedná se většinou o povodně. V práci je následně obsažena náhrada za škody způsobené povodněmi.

Práce se zabývá v tomto kontextu dřívější platností zákona číslo 115/2000Sb., o poskytování náhrad škod způsobených vybranými zvláště chráněnými živočichy a následně velmi citlivou právní úpravou tohoto zákona. Dále se zabývá technologií chovu ryb, dalších funkcí, které toto odvětví musí plnit.

4 KALKULACE

Kalkulace se považuje za nástroj řízení nákladů, pomocí níž, lze snížit náklady a dosáhnout tak efektivnějšího vynakládání nákladů. Je to určitý nástroj hodnocení vyrobené produkce, nikoliv prodaných výkonů. Dále slouží ke controllingu. Kalkulací lze zjistit správnou cenu, ovlivňovat tak výši nákladů a dosáhnout možných úspor v nákladech. Pokud existuje složitější organizační struktura v podniku, mohou se kalkulace využít ke zjištění ziskovosti jednotlivých oddělení a následně ke kontrole hospodaření celého podniku.

4.1. Metody kalkulování

Metody kalkulování lze pochopit jako zjištění nebo stanovení hodnotové veličiny na určitý výkon podniku. K dispozici jsou následující:

- metoda dělením s poměrovými čísly
- metoda přírážková
- ve sdružené výrobě
- Activity Based Costing (ABC)
- variabilních a fixních nákladů
- rozdílová
- zakázková
- párová
- stupňová
- kalkulace nákladů v procesní výrobě
- další

4.1.1. Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Tato metoda kalkulace využívá poměrová čísla, která přiřazují společné náklady k přepočtené jednici. Na základě rozhodnutí podniku se stanoví poměrová čísla k jednotlivým výkonům. Ovšem musí se zvolit hlavní výkon, který bude určovat poměrová čísla ostatních výkonů.

(Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, str. 124)

4.1.2. Kalkulace přírážková

Tato metoda kalkulace využívá určité rozvrhové základny. Na základě ní se rozdělí nepřímé (společné) náklady k jednotlivým výkonům. Rozvrhové základny jsou vyjádřené naturálně či hodnotově. Přírážková kalkulace uplatňuje buď diferencovanou nebo sumační metodu. V sumační metodě se výše nákladů zjišťuje následovně:

Nepřímé náklady

Jediná rozvrhová základna

Diferencovaná přírážková metoda využívá více různých rozvrhových základen.

Podniky v současné době uplatňují většinou diferencovanou metodu. V praxi se uvádějí tyto rozvrhové základny:

- spotřeba materiálu
- hodina práce
- spotřeba strojového času (počet hodin aktivního chodu stroje)

Vzorec pro určení procenta přírážky nepřímých režijních nákladů vypadá následovně:

$$PP = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}}$$

nebo

$$\text{sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (naturální jednotky)}}$$

(Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, str. 125, 126)

4.2. Přímé (jednicové) a nepřímé (režijní) náklady

Právě kalkulace se na tuto oblast zaměřuje a pomáhá manažerovi efektivně (optimálně) stanovit cenu svých výrobků či služeb. Problémem kalkulace je, že existují přímé a nepřímé náklady, můžeme též označit jako jednicové a režijní náklady.

Některé náklady týkající se výrobku se zjišťují v podstatě jednoduše, dokážeme je vyčíslit snadno a přesně. Jedná se o:

- spotřebovaný základní materiál, který se použil při výrobě konkrétního výrobku

- mzdové náklady, respektive dělnická mzda zaměřující se na výrobu konkrétního výrobku.

Výše uvedené náklady se označují jako přímé náklady nebo též jako jednicové náklady. Název vypovídá o tom, že se dají zjistit na jednotku výroby, tedy na konkrétní výrobek (jednici). V praxi existují též takzvané ostatní přímé náklady, které se vyskytují vzácně, jedná se většinou o odpisy jednoúčelového stroje, který se využívá na výrobu pouze jednoho výrobku a dále náklady na vývoj určitého výrobku. V dalších případech jde o nepřímé náklady, které není možno přímo určit na kalkulační jednici (výrobek), zkrátka se nedá přímo zjistit na konkrétní výrobek. Z toho vyplývá, že se jedná o náklady, které souvisí s výrobou všech výrobků.

Jsou to většinou:

- náklady na energii (spotřeba energie)
- náklady na administrativní činnost (odbyt)
- náklady na mazadla
- jiný pomocný materiál

Tyto náklady označujeme jako nepřímé náklady, též jako režijní náklady.

Režijní (nepřímé) náklady rozpoznáváme dle:

- podniku jako celku
- dílny
- provozu
- závodu

Režijní (nepřímé) náklady musíme nakonec zahrnout do výrobní ceny výrobku či služby. Rozdělení těchto nákladů na konkrétní výrobek či službu se provádí určitým vybraným propočtem. (Vysušil, 1996, str. 95)

4.3. Variabilní a fixní náklady v kalkulaci, celkové náklady a celkové výnosy

V praxi můžeme využívat různé základny pro různé typy režii a tedy i organizační útvary. Nemusí se rozhodovat pouze pro přímé a nepřímé náklady, mohou se rozdělit též na náklady fixní a variabilní. Fixní náklady se označují za stálé náklady a variabilní náklady za proměnlivé.

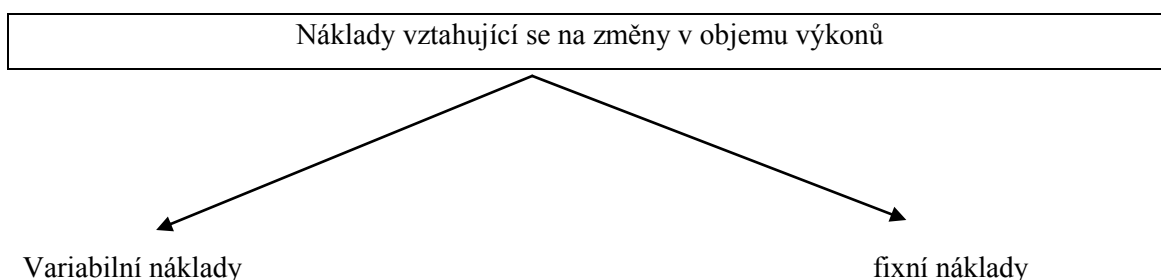
Variabilní náklady vynakládáme v závislosti na objemu výkonů. Příkladem variabilních nákladů je:

- spotřeba základního materiálu na výrobek
- náklady na dopravu
- mzdové náklady
- náklady na energii na pohon výrobního zařízení a další

Variabilní náklady tvoří náklady proporcionální. Proporcionální náklady se vztahují na jednotku výkonu, jsou tedy vyvolané jednotkou výkonu. Tyto náklady jsou konstantní na jednu jednotku a rostou stejně (přímo úměrně) s počtem výkonů. Příkladem mohou být náklady přímé nebo-li jednicové.

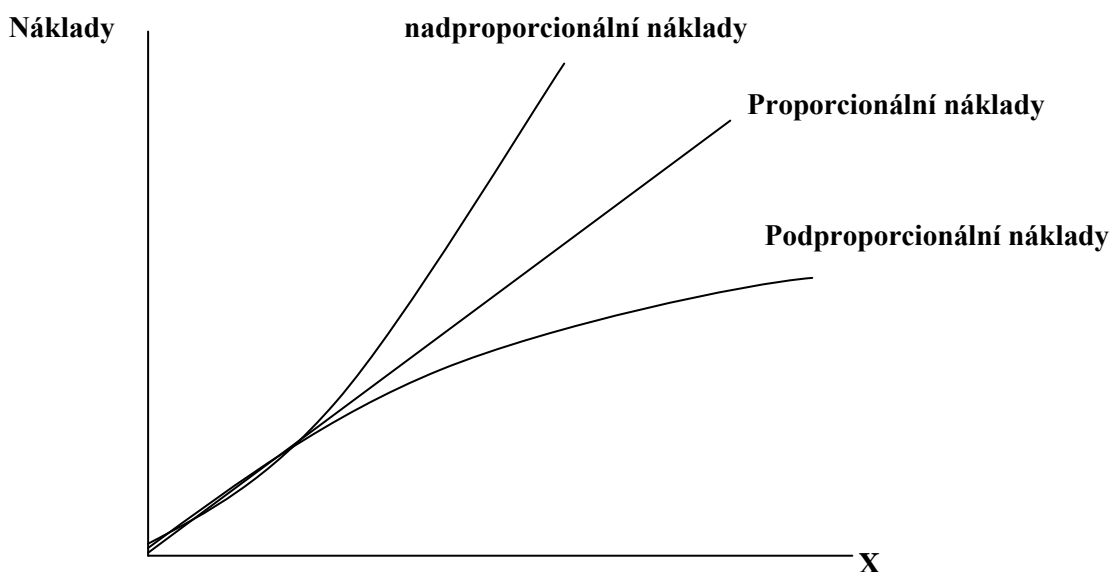
Existují též náklady podproporcionální a nadproporcionální. Podproporcionální náklady s každou další vyrobenou složkou (výkonem) postupně klesají. Naopak nadproporcionální náklady rostou rychleji s každou vyrobenou jednotkou výkonu. (Vysušil, 1996, str. 99)

Schéma 1: Náklady vztahující se na změny v objemu výkonů



(Král a spol., 2012, str. 98)

Graf 1: Průběh celkových nákladů



(Kráal a spol., 2012, str. 80)

Fixní náklady se označují za náklady stálé, to znamená, že se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů. Jedná se o kapacitní náklady, které zajišťují podmínky pro efektivní průběh podnikatelského procesu.

Fixní náklady dělíme na více skupin.

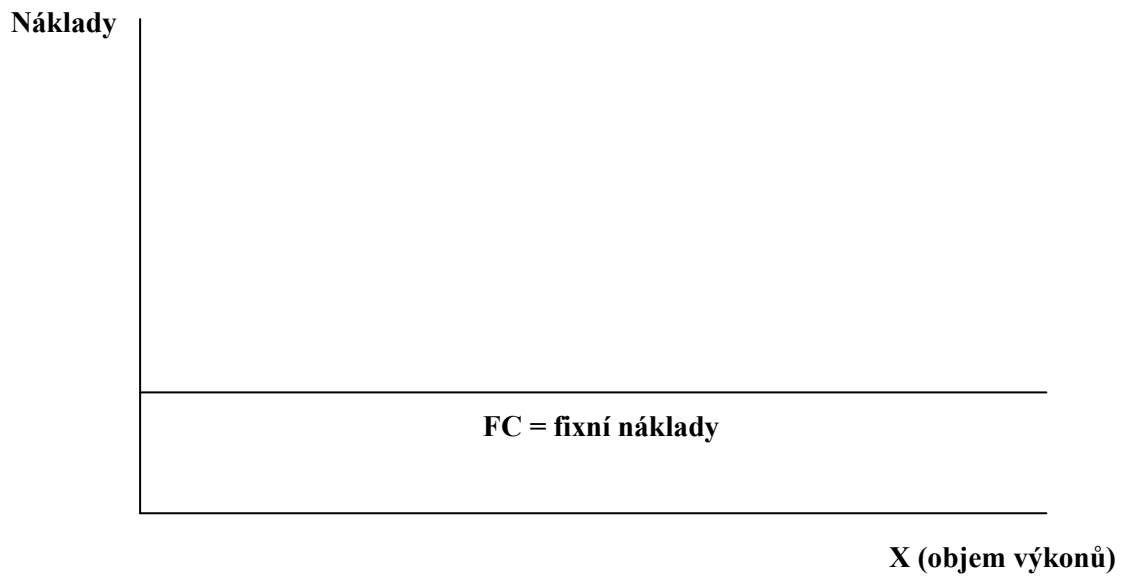
- 1) **Fixní náklady na zajištění činnosti** - jedná se o náklady na obsluhu a řízení, například fixní mzdové náklady řídicích a administrativních pracovníků, náklady na zateplení výrobních prostor, energie na osvětlení a další. Tento typ fixních nákladů nemusí být stálý (neměnný), mohou být ovlivněny podnikem, například zaměstnanci, kteří mohou šetřit energií a dosáhnout tak k úsporám podniku.
- 2) **Fixní náklady vyvolané vedením podniku** – tento typ fixních nákladů se nepodílí na vytvoření určitého výkonu. Jedná se většinou o náklady na reklamu a propagaci, náklady na vzdělávání, výzkum a vývoj, část správních nákladů. Tyto náklady se vynaloží buď jednorázově, nebo opakovaně. Výhodou je změna jejich výše za určité období. V určitém období mohou být dokonce nulové a to na základě rozhodnutí podniku.
- 3) **Fixní náklady vynakládané pravidelně a opakovaně v konstantní výši.** Jedná se o náklady související s užíváním aktiv, například časové odpisy, splátky nájemného. Pro tyto náklady je charakteristická jejich konstantní výše a obtížná ovlivnitelnost. Omezit se mohou na základě prodeje aktiva nebo je podnik může vrátit. Pokud podnik užívá aktiva ve výrobním procesu, potom se tyto náklady zařadí do skupiny fixních nákladů,

které slouží k zajištění činnosti podnikatelského procesu. Pokud se aktiva využívají při správě a řízení podniku, spadají do skupiny fixních nákladů, o kterých rozhoduje vedení podniku.

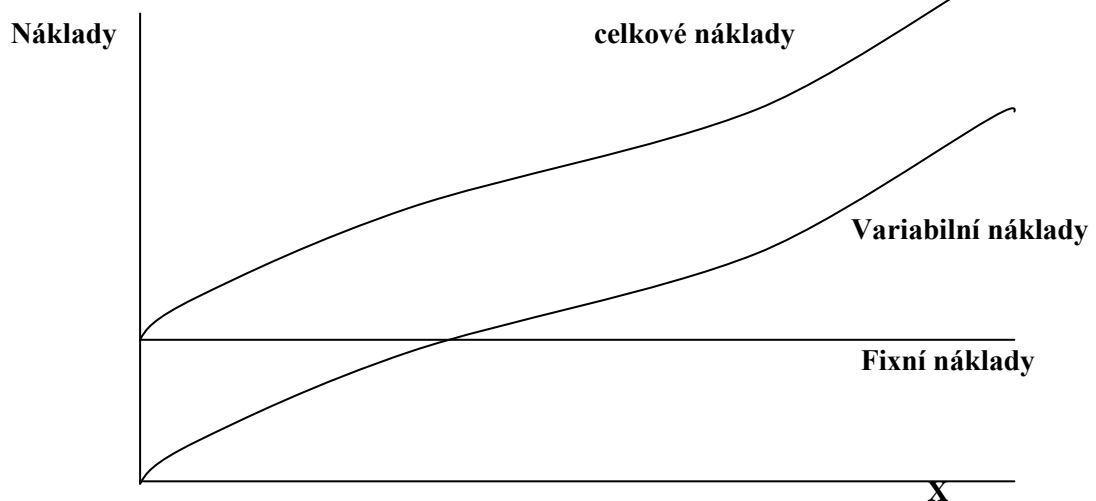
Fixní a variabilní náklady musíme v účetnictví vést odděleně, dále slouží pro sestavení předběžných kalkulací a rozpočtů.

(Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, str. 145)

Graf 2: Fixní náklady



Graf 3: Fixní, variabilní, celkové náklady



(Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, str. 149)

Celkové variabilní náklady se vypočítají jako součin objemu výkonů a variabilních nákladů na jednotku výkonů.

$$VN = Q \times v_j$$

Q ... počet výkonů (objem výkonů)

v_j ... variabilní náklady na jednotku výkonů

Celkové náklady se vypočítají dle následujícího vzorce:

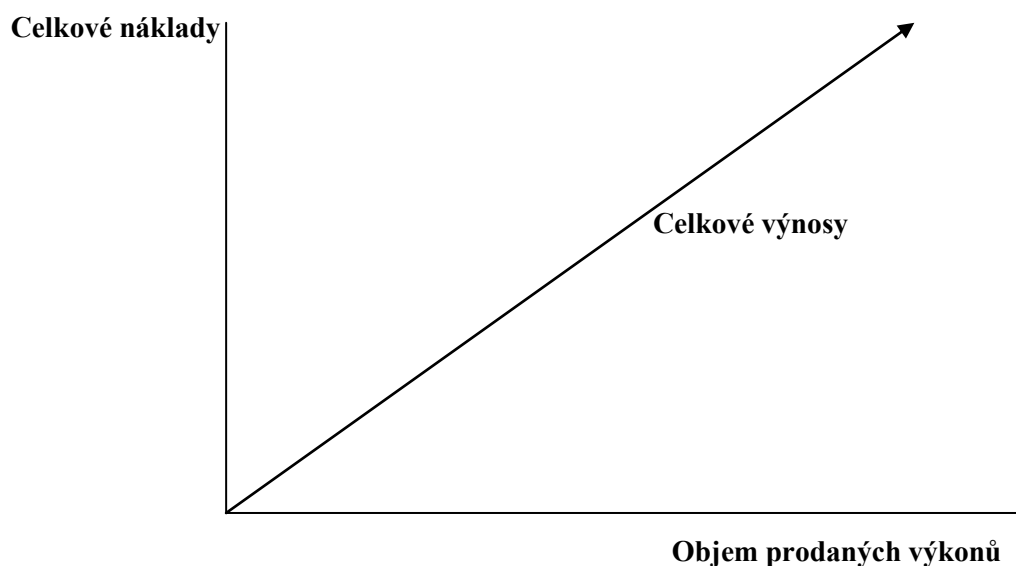
$$CN = v_j \times Q + FN$$

V_j ... variabilní náklady na jednotku výkonů

Q ... objem výkonů

FN ... fixní náklady, které se považují za stálé náklady (neměnné)

Graf 4: Celkové výnosy z prodeje



(Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, str. 155)

Celkové výnosy z prodeje se vypočítají následovně:

$$CV = Q \times c_j$$

Q ... množství prodávaných výkonů

c_j ... prodejní cena za jednotku výkonů

Pokud již známe teorii celkových variabilních, fixních nákladů, celkových výnosů, můžeme dopočítat celkovou marži a to:

$$CM = CV - VN$$

CV ... celkové výnosy

VN ... celkové variabilní náklady

nebo

$$\text{CM} = m_j \times Q \quad m_j = c_j - v_j$$

M_j ... marže výkonu (příspěvek výkonu na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku)

C_j ... prodejní cena na jednotku výkonů

V_j ... variabilní náklady na jednotku výkonů

Celkový zisk se vypočítá:

$$\text{CZ} = \text{CV} - \text{VN} - \text{FN}$$

CV ... celkové výnosy

VN ... celkové variabilní náklady

FN ... celkové fixní náklady

nebo

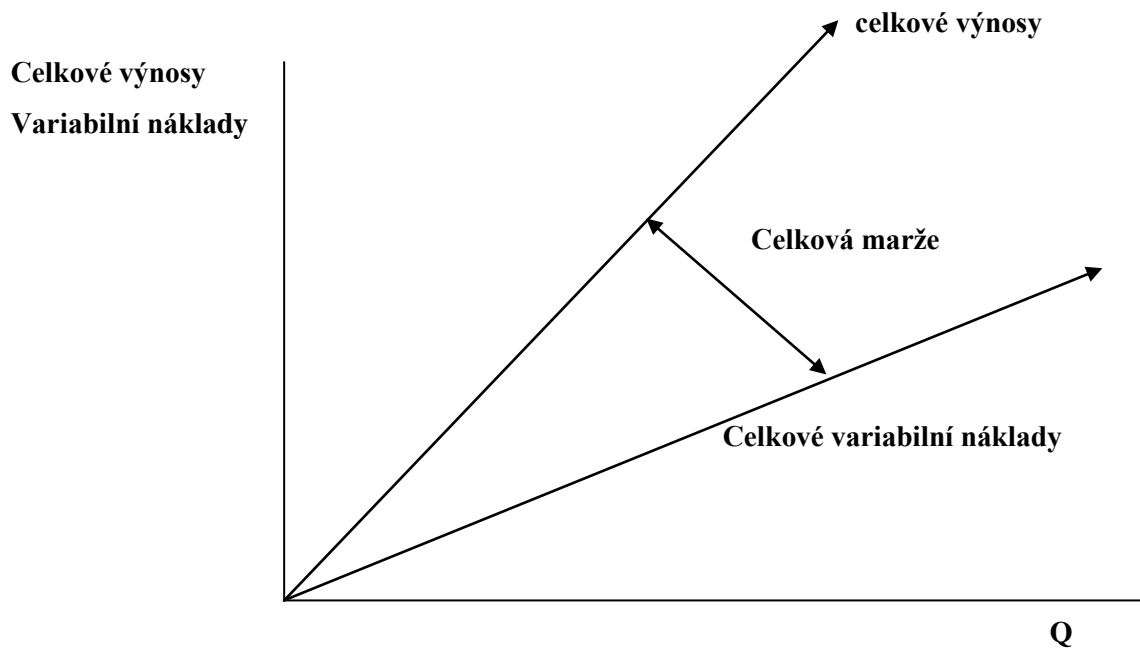
$$\text{CZ} = c_j \times Q - v_j \times Q - \text{FN}$$

nebo

$$\text{CZ} = m_j \times Q - \text{FN}$$

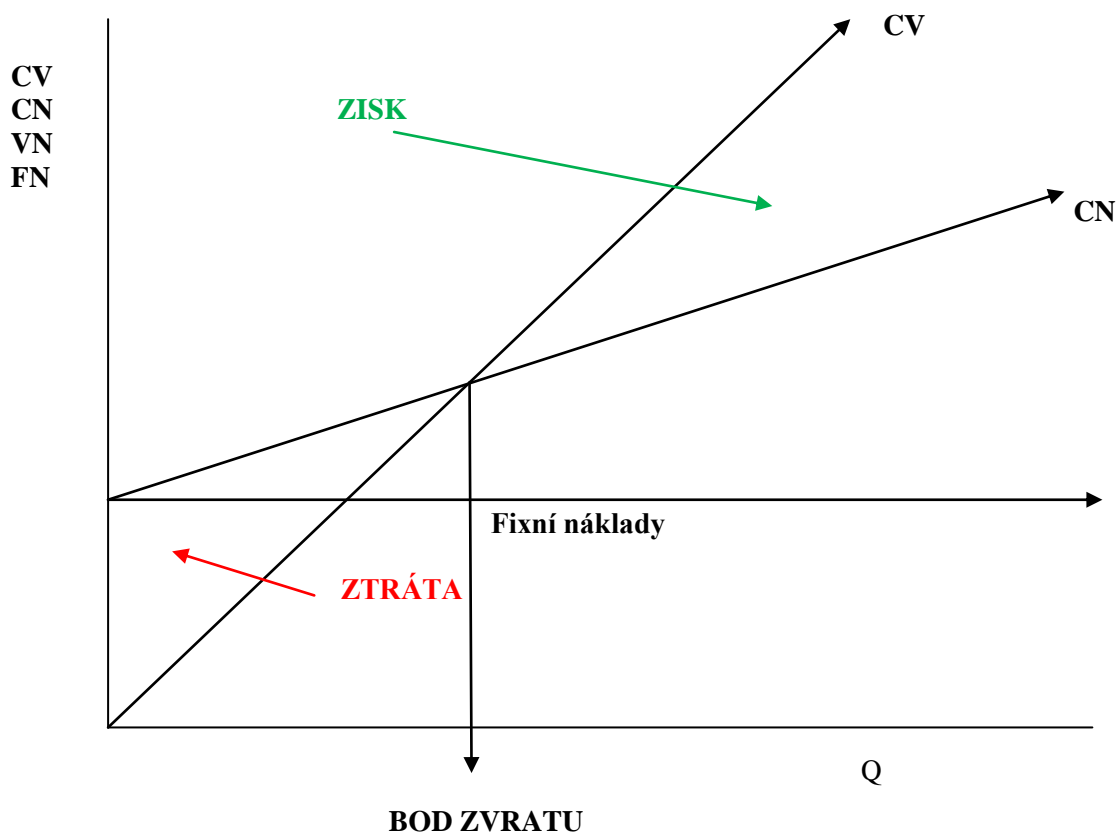
(Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, str. 155)

Graf 5: Celková marže



(Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, str. 155)

Graf 6: Celkové shrnutí nákladů, výnosů (zobrazení zisku, ztráty)



(Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, str. 156)

4.4. Bod zvratu

Bod zvratu vyjadřuje objem prodaných výkonů, kdy dosažené výnosy z prodaných výkonů zakryjí (uhradí) vynaložené náklady.

Vypočítá se dle vzorce:

$$BZ = \frac{FN}{c_j - v_j}$$

FN ... celkové fixní náklady

C_j ... prodejní cena za jednotku výkonů

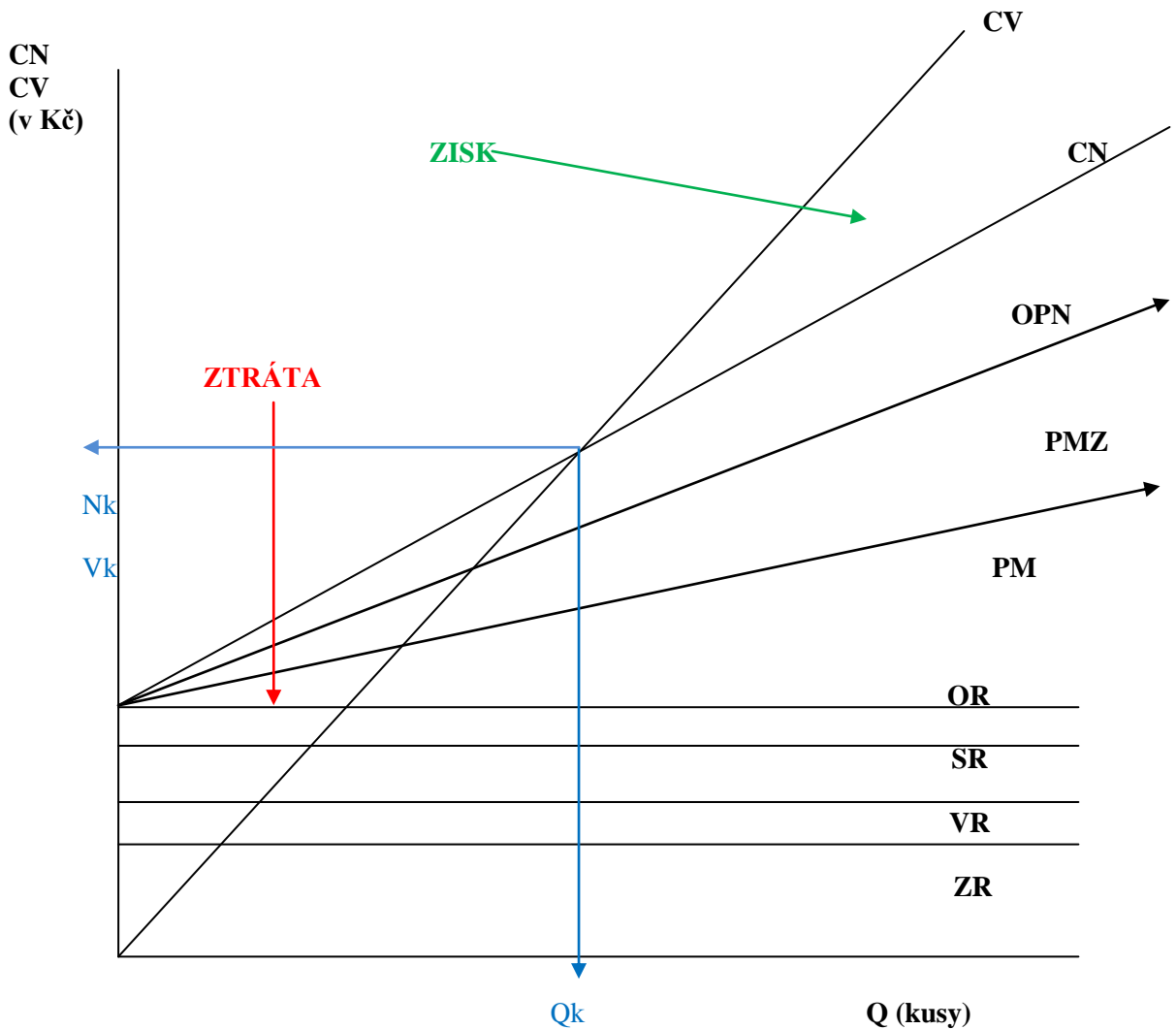
V_j ... variabilní náklad na jednotku výkonů

Pokud manažeři podniku budou chtít vyčíslit (stanovit) počet výrobků, které by pokryly vynaložené náklady a dosáhnout přitom požadovaného zisku, budou se řídit dle vzorce, a to:

$$BZ = \frac{FN + Z}{c_j - v_j}$$

Z ... požadovaný zisk

Graf 7: Analýza kritického bodu (bodu zvratu)



CN ... celkové náklady

CV ... celkové výnosy

ZR ... zásobovací režie

VR ... výrobní režie

SR ... správní režie

OR ... odbytová režie

PM ... přímý materiál

PMZ ... přímé mzdy

OPN ... ostatní přímé náklady

Nk ... kritická výše nákladů

Vk ... kritická výše výnosů

Qk ... kritické množství

(Vysušil, 1996, str. 104)

4.5. Kalkulační vzorce

4.5.1. Typový kalkulační vzorec

V literaturách se píše o typovém kalkulačním vzorci a jeho vymezení. Nejčastěji se používá tento typ kalkulačního vzorce:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (provozu)
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu (základní)

Každý podnik se jistě shoduje s první částí kalkulačního vzorce. Pravdou je, že každý podnik používá jiný typ kalkulačního vzorce. Podnik zaměřující se pouze na konkrétní výrobek využívá pouze jeden typ kalkulačního vzorce. Naopak podniky, které produkují více druhů výrobků, si mohou stanovit více způsobů kalkulování (oceňování).

Tento typ kalkulačního vzorce byl odvozen z úrovně nákladů. Slouží jako základna pro kontrolu přiměřenosti zisku prodávaných výkonů. Podle jeho obsahu je zřejmé, že tento typ nemůžeme použít pro rozhodovací úlohy v managementu (v řízení podniku).

Položka **ostatní přímé náklady** obsahuje mimo jiné :

- odpis licence na výrobu výrobku
- odpis speciálního přípravku, který je nutný k výrobě série nebo dávky výrobku
- spotřeba jednicové elektrické energie.

(Král a spol., 2012, str. 138)

4.5.2. Retrográdní kalkulační vzorec

Dalším typem kalkulačního vzorce je takzvaný retrográdní kalkulační vzorec, který je charakteristický tím, že vychází zejména z úrovně zisku či marže. Cena, která je stanovena tímto typem kalkulačního vzorce, se musí srovnat s hlavními konkurenty na trhu. Cena, kterou stanovil podnik, má širokou vypovídací schopnost, zejména vnitřní schopnost firmy daný výrobek (výkon) prodávat s úspěchem.

Retrográdní kalkulační vzorec:

Základní cena výkonu

- dočasná cenová zvýhodnění
 - slevy zákazníkům
 - sezónní slevy
 - množstevní a další slevy
-

Cena po úpravách

- náklady
-

ZISK

(Král a spol., 2012, str. 140)

4.5.3. Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady

Tento typ kalkulačního vzorce se zaměřuje také na rozhodovací úlohu podniku. Rozdílem oproti retrográdnímu kalkulačnímu vzorci je, že tento typ vykazuje odděleně náklady, které s

Kalkulační vzorec:

Cena po úpravách

- Variabilní náklady výrobku
 - Přímé (jednicové) náklady
 - Variabilní režie a další
-

Marže

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
-

Zisk v průměru připadající na výrobek

(Král a spol., 2012, str. 141)

4.5.4. Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace navazuje na kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady, ale také na tradiční kalkulační vzorec. Především tradiční kalkulační rozčlenění se stává inspirací dynamické kalkulace. Přímé a nepřímé náklady, které jsou obsaženy v tradiční kalkulaci, se dále člení na variabilní a fixní náklady.

Kalkulační vzorec:

Přímé (jednicové) náklady

Ostatní přímé náklady -variabilní
-fixní

Přímé náklady celkem

Výrobní režie -variabilní
-fixní

Náklady výroby

Prodejní režie -variabilní
-fixní

Náklady výkonu

Správní režie

Plné náklady výkonu

Tato metoda říká, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu výkonů. Slouží jako podklad pro ocenění vnitropodnikových výkonů.

(Král a spol., 2012, str. 141, 142)

4.5.5. Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Tento typ kalkulace se váže na kalkulaci variabilních nákladů. Fixní náklady se v tomto případě neposuzují jako nedělitelný celek. Jsou alokovány na principu příčinné souvislosti. V první skupině nákladů jsou fixní náklady vyvolané druhem výrobku nebo skupinou výrobků.

Kalkulační vzorec:

Cena po úpravách

- Variabilní náklady výrobku
 - Přímé (jednicové) náklady
 - Variabilní výrobní náklady
-

Marže 1

- Fixní výrobní náklady
-

Marže 2

- Fixní náklady skupiny výrobků
-

Marže 3

- Fixní náklady podniku
-

ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek

(Král a spol., 2012, str. 142, 143)

4.5.6. Využití stejného způsobu kalkulace dá různé výsledky

V praxi se většinou řeší otázka vedlejších nákladů, které vzniknou podniku a přímo souvisí s chovem ryb. Příkladem může být doprava ryb do podniku. Otázkou je, jak rozdělit tyto náklady do ceny jednotlivých druhů ryb. S tím, že může jít svým způsobem i o kreativní účetnictví, které dostává svůj prostor i prostřednictvím výběru metody kalkulace.

Uvažme v dalším ilustraci problematiky:

Podnik chová kapra obecného a amura bílého, zároveň vznikly náklady na dopravu ryb.

Náklady na dopravu ryb můžeme rozdělit následujícím způsobem:

- Rovnoměrné rozdělení dopravních nákladů
- Rozdělení dopravních nákladů podle poměru váhy kapra a amura
- Rozdělení dopravních nákladů podle nákupní ceny kapra a amura
- Rozdělení dopravních nákladů podle dodatečného přínosu základního výkonu (kapr), kterému jsou přiřazeny veškeré dopravní náklady
- Rozdělení dopravních nákladů v případě, kdy naopak kapr je považován za doplňkový výkon a veškeré dopravní náklady jsou přiřazeny amurovi.

4.6. Cenová kalkulace

Jak již bylo zmíněno v jiné kapitole, zvířata, která byla podnikem nakoupena, se oceňují pořizovací cenou. Zvířata vlastního odchovu nebo-li takzvané příchovky se oceňují vlastními náklady. Oceňování zvířat se zjišťuje na základě reprodukční ceny, to znamená, že nejsou známy vlastní náklady. Příchovky a přírůstky se vždy oceňují vlastními náklady. Je důležité vysvětlit pojmy příchovky a přírůstky zvířat. Přírůstky zvířat rozumíme přírůstky hmotnosti za určité sledované období (například kapr o hmotnosti 1 kilogram v roce 1, za určité sledované období váží 2 kilogramy). Příchovek znamená narození nového zvířete.

Cenová kalkulace je silně spjata s daní z příjmů. Pokud nesprávně stanovíme cenu přírůstku ryb, dojde ke zkreslení základu daně z příjmů a posléze dojde k nesprávnému odvodu daně. Pokud daňová kontrola zjistí tuto závažnou skutečnost, dojde k obrovským problémům. Základem daně z příjmů je výsledek hospodaření, tedy zisk nebo ztráta.

Do roku 1993 se zemědělské podniky řídily oborovým kalkulačním vzorcem, který vycházel od typového kalkulačního vzorce vydaného ještě Federálním ministerstvem financí. Po roce 1993 zemědělské podniky nemusely již využívat pro stanovení vlastních nákladů tento společný typový kalkulační vzorec. Po roce 1993 vznikla řada nových kalkulačních vzorců, která sloužila pro oceňování výrobků či služeb. V roce 2009 vznikla nová metodika oceňování zaměřená pro oblast zemědělství. Pod tuto oblast spadá také rybníční hospodářství. Nová metodika oceňování se zabývá rostlinnou a živočišnou výrobou.

Kalkulační vzorec zahrnuje následující náklady:

- Nakoupený materiál
- Vstupy vlastní výroby
- Ostatní přímé náklady a služby
- Pracovní náklady
- Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
- Náklady pomocných činností
- Výrobní režie
- Správní režie.

Touto metodou kalkulace zjistíme vlastní náklady na kalkulační jednici. V rybářství používáme specifickou kalkulační metodu, a to odčítací nebo-li zůstatkovou metodu. Jedná se o situaci, kdy podnik chová více druhů ryb a jeho úkolem je stanovit vlastní náklady na jeden druh ryby. V podniku se náklady vedou (evidují) společně pro všechny druhy ryb.

Řešení je následující:

- Podnik si stanoví hlavní výkon, například pstruha
- Dále vedlejší výkony (tedy ostatní ryby)
- Podnik se dále zabývá pouze kalkulováním na hlavní výkon, to znamená, že oceňujeme (kalkulujeme) pouze pstruha
- Ostatní vedlejší výkony se oceňují vnitropodnikovými cenami.

Do kalkulačního vzorce se nedostávají všechny náklady, které podnik vytvořil v rámci svého provozu. Jedná se o takzvané nekalkulované náklady, které nebudou zahrnuty do kalkulace výrobků či služeb.

Jsou to zejména:

- pokuty a penále
- náhrady škod a odškodnění
- odpis nedobytné pohledávky
- náklady na prodaný materiál
- finanční náklady
- daň z příjmů
- opravné položky
- tvorba rezerv
- manka nad stanovenou normu
- zaviněná manka do normy
- mimořádné náklady
- zůstatková cena vyřazeného dlouhodobého majetku
- úroky, které nelze přiřadit k výkonům, se kterými jednoznačně souvisí.

(Hartman, Bednářová, Mikl, 2012, str. 134, 135)

Během účetního období a následně po něm se celý cyklus chovu účtuje jako nedokončená výroba. Jde především o to, že produkci ryb lze zjistit až po konečném výlovu, tedy až po vylovení veškeré obsádky.

Jedná-li se o větší rybářské podniky, kde dochází k přemísťování určitých druhů ryb do jiných rybníků, dále k výlovu některých rybníků každoročně, nemůžeme sledovat přímo odděleně náklady, které se vztahují na lovené a nelovené rybníky zvlášť. Jde o to, aby podnik mohl ročně zaúčtovat přírůstky ryb i v rybnících, kde nedošlo k výlovu a následně stanovit kalkulaci vlastních nákladů na 1 kilogram přírůstku hlavního výrobku. Podnik si sám musí stanovit vnitropodniková pravidla tak, aby obsahovala uvedený postup. Aby vyčíslil vlastní náklady,

musí být stanoveno, z čeho bude vycházet. Na základě všech údajů a postupů musí být správně sestavena vnitropodniková směrnice. Některé podniky podléhají ročnímu auditu. Bylo by vhodné, aby podniky zkonultovaly svou vnitropodnikovou směrnici i s jinými státními orgány, například s finančním úřadem, daňovým poradcem, auditorem jako nezávislou osobou, která vstupuje do podniku se svým profesním skepticismem. To znamená, že auditor po vstupu do podniku předpokládá, že vše je špatně (špatná vnitropodniková směrnice, špatný vnitřní kontrolní systém a další).

Vnitropodniková směrnice by měla brát v úvahu následující skutečnosti, a to:

- podnik musí stanovit, z jaké účetní evidence bude vycházet ze kterého účetního období bude vycházeno
- jaké náklady nebudou sloužit k výpočtu ceny
- jaké výnosy nebudou souviset s předmětem kalkulace
- a nejdůležitější, stanovit hlavní a vedlejší výkony (výrobky).

Jak již bylo řečeno, pro sestavení kalkulace je nutná účetní evidence, ze které bude vycházeno.

V praxi se využívá nejčastěji Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušené formě.

Tabulka 3: Vzor kalkulace na přírůstek kapra

Vzor kalkulace na přírůstek kapra		
Číslo účtu	Název účtu	Suma v Kč
Účtová třída 5 - Náklady		xxx
Celkem třída 5		xxx
Účtová třída 6 - Výnosy		xxx
Celkem třída 6		xxx
Zisk před zdaněním	Celkové tržby - celkové náklady	xxx

Hodnota přírůstku vedlejších ryb se stanoví dle vnitropodnikových cen. Zjištění přírůstku vedlejších ryb zjistí sám podnik. Pokud podnik zjistil přírůstek hlavního výkonu (například kapra), lze snadno dopočítat vlastní náklady na 1 kilogram přírůstku kapra v korunách.

(Hartman, Bednářová, Mikl, 2012, str. 136, 137)

V další fázi se musí celkové náklady očistit o nekalkulované náklady, které nebudou součástí kalkulace výrobků či služeb. Jak již bylo zmíněno, jedná se tyto položky:

- pokuty a penále
- náhrady škod a odškodnění
- odpis nedobytné pohledávky
- náklady na prodaný materiál
- finanční náklady
- daň z příjmů
- opravné položky
- tvorba rezerv
- manka nad stanovenou normu
- zaviněná manka do normy
- mimořádné náklady
- zůstatková cena vyřazeného dlouhodobého majetku
- úroky, které nelze přiřadit k výkonům, se kterými jednoznačně souvisí.

Nekalkulované náklady si určí sám podnik, některé náklady stanovuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Tabulka 4: Vzor kalkulace na přírůstek kapra

Celkové náklady		xxx
- odečet:		
Nekalkulované náklady	odečteme od celkových nákladů	xxx
Upravené náklady v Kč		xxx
Přírůstek kapra v kilogramech		xxx
Náklady na 1 kg přírůstku hlavního výkonu (kapra) v Kč	upravené náklady v Kč/přírůstek hlavního výkonu (kapra) v kg	xxx

(Hartman, Bednářová, Mikl, 2012, str. 137, 138)

Pokud rybářský podnik stanovil již vlastní náklady hlavního výkonu (kapra) na 1 kilogram, musí brát v úvahu další faktory ovlivňující cenu na trhu.

Mezi tyto faktory patří:

- konkurence na trhu
- ochota zákazníků přijmout cenu za rybu.

Cena za konkrétní druh ryby je ovlivněna náklady podniku a ziskem nebo-li obchodní přírůžkou či marží. Zákazníci většinou určují cenový strop prostřednictvím jejich poptávky po rybách, respektive po konkrétním druhu ryby. Na základě těchto údajů podnik vypočítá, zda celý proces je rentabilní nebo ztrátový, zda výrobek produkovat nebo neprodukovat.

Pokud výrobky či služby mají vysokou kvalitu a zákazníci tuto kvalitu požadují, může podnik zvýšit cenu své produkce než je cena u konkurence. Dalším faktorem jsou lepší služby s tím spojené. Zákon o hospodářské soutěži zakazuje kartelové dohody. Při zjištění této dohody čeká firmu nemalá sankce.

(Hartman, Bednářová, Mikl, 2012, str. 138)

5 ŠKODY A NÁHRADY

5.1. Náhrady škod způsobené povodněmi

Ceník

„Navržený ceník byl sestaven na základě reálných tržních cen (bez DPH) platných v tomto období. Ceny plemenných ryb a genetických zdrojů ryb byly převzaty ze „Zásad, kterými se stanoví podmínky pro poskytování dotací na zmírnění následků povodní roku 2002 na polních kulturách, na lesních školkách a na rybích obsádkách vydaných MZe ČR dne 14. října 2002“, Č.j.: 33763/02 v původní výši (včetně DPH), vzhledem k tomu, že od této doby nedošlo k žádnému přecenění těchto kategorií ryb.“

(podle Gely, 2014)

Tabulka 5: Ceník ryb pro vypořádání škodných událostí v roce 2013

Veškeré uvedené ceny jsou v Kč bez DPH (15%).

Vysvětlivky kategorií ryb:

0	rozplavaný plůdek
r, 1/4	rychlý plůdek
1/2	půlroček
1	jednoletá ryba
2	dvouletá násada ryb
3	tříletá ryba
gen	generační ryby

Položka ceníku	Druh	Kč/			
		kat.	1 kg	1 ks	1 tis. ks
1	Kapr obecný	0			25
2		r		0,5	
3		1	90		
4		2	60		
5		3 a starší	40		
6		gen	650		
7	Amur bílý	0			50
8		r		0,5	
9		1		7	
10		2	98		
11		3 a starší	50		
12		gen	65		
13	Tolstolobik a tolstolobec	0			50
14		r		0,3	
15		1		3	
16		2	60		
17		3 a starší	40		
18		gen	40		

19	Lín obecný	0		50
20		1		0,8
21		2	120	
22		3 - gen	80	
23	Candát obecný	j		60
24		0		80
25		r		1
26		1		10
27		2	300	
28	3 - gen	200		
29	Štika obecná	0		50
30		r		1
31		1		10
32		2	270	
33		3 - gen	180	
34	Sumec velký	0		0,05
35		r		1,5
36		1		8
37		2 a starší	160	
38		gen	200	
39	Pstruh duhový, siven americký a ostatní lososovité	0		200
40		1/4		2,5
41		1/2		5
42		1	125	10
43		2 a starší	100	
44	gen	200		
45	Pstruh obecný	0		250
46		1/4		2
47		1		10
48		2 a starší	100	
49		gen	200	
50	Lipan podhorní	0		210
51		1/4		1
52		1	230	
53		2 a gen	200	
54	síhové - maréna peleď	0		35
55		0		25
56		1	120	
57		2	90	
58		gen	60	
59	Mník jednovousý	0		40
60	Jeseter sibiřský	1		50
61		2		120
62		3 a starší	250	
63		gen	350	
64	Úhoří monté			4,6
65	Ostroretka stěhovavá			80
66	Podoustev nosák			100
67	ostatní		30	

Dále musí doložit stanovisko místně příslušného orgánu ochrany přírody, že se vydry v zájmovém území skutečně vyskytují. Velice účelné je doložit pobytové známky výskytu vydry – ochozy, šupiny, typicky „načaté“ ryby fotografiemi, třeba z mobilního telefonu. V případě opakované žádosti se už nedokládají vlastnické vztahy, a po domluvě pracovníci nadačního fondu pro vydru automaticky zájmové území sledují.

5.3. Náhrady škod způsobené kormoránem velkým

Dříve se vycházelo zákonem č. 115/2000 Sb., o poskytování náhrad škod způsobených vybranými zvláště chráněnými živočichy. Tento zákon je stále v platnosti, avšak došlo k významné novelizaci tohoto zákona.

a) Před novelizací tento zákon obsahoval následující fakta:

§ 1

Předmět úpravy

(1) Tento zákon upravuje poskytování náhrad škod způsobených vybranými zvláště chráněnými živočichy (dále jen "vybraný živočich").

(2) Náhrady škod poskytuje stát za podmínek, v rozsahu a způsobem, které jsou stanoveny tímto zákonem.

§ 2

Vymezení pojmů

Pro účely tohoto zákona se rozumí:

d) rybami ryby chované k hospodářským účelům v rybnících, sádkách, rybích líhních a odchovnách, klecových odchovech nebo pstružích farmách.

§ 3

Vybraní živočichové

Vybranými živočichy jsou:

- a) bobr evropský (Castor fiber L.),*
- b) vydra říční (Lutra lutra L.),*
- c) kormorán velký (Phalacrocorax carbo L.),*
- d) los evropský (Alces alces L.),*
- e) medvěd hnědý (Ursus arctos L.),*
- f) rys ostrovid (Lynx lynx L.),*
- g) vlk (Canis lupus L.).*

§ 4

Předmět náhrady škody

Nahrazuje se škoda způsobená vybraným živočichem na:

d) rybách,

§ 5

Podmínky nároku na náhradu škody

1) Nahrazuje se jen škoda prokazatelně způsobená na území České republiky vybraným živočichem, jsou-li splněny podmínky stanovené tímto zákonem a jen v případech, že vybraný živočich byl v době, kdy ke škodě došlo, živočichem zvláště chráněným podle zvláštního právního předpisu.

§ 6

(2) Náhradu škody na rybách lze poskytnout jen při splnění těchto dalších podmínek:

a) škoda byla způsobena kormoránem velkým v období od 1. dubna do 15. července kalendářního roku, nebo

b) škoda byla způsobena vydrou říční, pokud se v době a na místě vzniku škody prokazatelně zdržovala; byla-li škoda způsobena na rybách v sádkách, rybích líhních a odchovnách, klecových odchovech nebo pstružích farmách, poskytne se náhrada škody jen tehdy, pokud tyto byly v době vzniku škody oploceny a na případném přítoku a odtoku vody opatřeny mřížkami bránícími vniknutí vydry.

§ 7

Rozsah náhrady škody

(3) Způsob výpočtu výše škody ve smyslu tohoto zákona na vymezených domestikovaných zvířatech, psech sloužících k jejich hlídání, rybách, včelstvech a včelařském zařízení, nesklizených polních plodinách nebo lesních porostech stanoví Ministerstvo životního prostředí vyhláškou.

(4) K prokázání výše škody ve smyslu tohoto zákona lze použít též odborné posudky, popřípadě znalecké posudky.⁷⁾ Výše škody na rybách způsobená vydrou říční nebo kormoránem velkým se prokazuje vždy odborným posudkem, popřípadě znaleckým posudkem.

Uplatnění nároku na náhradu škody

§ 8

(1) Poškozený ohlásí vzniklou škodu podle tohoto zákona do 48 hodin od jejího zjištění místně příslušnému orgánu ochrany přírody a to podle místa, kde ke škodě došlo.

(2) O poskytnutí náhrady škody podle tohoto zákona poškozený požádá okresní úřad příslušný podle místa, kde ke škodě došlo, nebo Magistrát hlavního města Prahy, došlo-li ke škodě na území hlavního města Prahy, (dále jen "příslušný orgán").

(3) Žádost o poskytnutí náhrady škody poškozený předloží příslušnému orgánu, jde-li o škodu na:

c) rybách způsobenou vydrou říční nebo kormoránem velkým, do 10 dnů ode dne, kdy se poškozený o škodě dozvěděl, nejpozději však do 6 měsíců ode dne, kdy s nejvyšší pravděpodobností škoda vznikla,

(4) Dnem, kdy je žádost považována za předloženou, je den, kdy příslušný orgán žádost poškozeného obdržel.

(5) Není-li žádost poškozeného o poskytnutí náhrady škody předložena příslušnému orgánu ve lhůtách uvedených v odstavci 3, nárok na náhradu škody podle tohoto zákona zaniká.

§ 9

(1) Poškozený žádá o poskytnutí náhrady škody příslušný orgán písemnou žádostí doloženou doklady a podklady potřebnými pro posouzení nároku na náhradu škody. Obsahové náležitosti žádosti, jakož i doklady a podklady, které poškozený k žádosti připojuje, jsou uvedeny v [příloze](#) k tomuto zákonu.

Příloha k zákonu č. 115/2000 Sb.

Náležitosti žádosti o poskytnutí náhrady škody, doklady a podklady, které se k žádosti připojují

1. Žádost o poskytnutí náhrady škody obsahuje tyto údaje:

- a) jméno, příjmení, rodné číslo a trvalý pobyt žadatele (poškozeného), je-li jím fyzická osoba,*
- b) název, sídlo a identifikační číslo žadatele (poškozeného), je-li jím právnická osoba,*
- c) popis příčin vzniku škody a uvedení rozsahu škody,*
- d) označení vybraného živočicha, který škodu podle poznatků žadatele (poškozeného) způsobil,*
- e) popis opatření žadatele (poškozeného), které učinil k zabránění vzniku škody,*
- f) způsob poskytnutí náhrady škody (např. převedením finančních prostředků na účet poškozeného u peněžního ústavu, výplatou peněžní částky v hotovosti v pokladně příslušného orgánu, zasláním peněžní částky poštovní poukázkou na adresu poškozeného).*

2. K žádosti o náhradu škody žadatel (poškozený) připojuje:

- d) doklad o užívatelském právu k rybníku, sádce, rybí líhni, rybí odchovně, klecové odchovně, pstruží farmě, jde-li o škodu na rybách způsobenou vydrou říční nebo kormoránem velkým, a odborný posudek nebo znalecký posudek o vzniku škody na rybách a o její výši.*

3. Příslušný orgán k žádosti připojí protokol a další důkazní materiál (např. videozáznam, fotodokumentaci) z místního šetření provedeného jím nebo orgánem ochrany přírody nebo přizvaným znalcem.

(Zákon č. 115/2000 Sb., o poskytování náhrad škod způsobených vybranými zvláště chráněnými živočichy)

b) Zákon č. 115/2000 Sb., o poskytování náhrad škod způsobených vybranými zvláště chráněnými živočichy, ve znění pozdějších předpisů

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

„Zákon č. 115/2000 Sb., o poskytování náhrad škod způsobených vybranými zvláště chráněnými živočichy, ve znění zákona č. 476/2001 Sb., zákona č. 320/2002 Sb., zákona č. 130/2006 Sb. a zákona č. 227/2009 Sb. se mění takto:

Změna zákona o poskytování náhrad škod způsobených vybranými zvláště chráněnými živočichy

Čl. 1

„1. V § 5 odst. 1 se slova „a jen v případech, že vybraný živočich byl v době, kdy ke škodě došlo, živočichem zvláště chráněným podle zvláštního právního předpisu“ zrušují.“

„2. V § 6 odst. 2 se za písm. b) vkládá nové písmeno c), které zní:

„c) škoda způsobená kormoránem velkým nebo vydrou říční na rybách v rybářských revírech se poskytuje uživateli rybářského revíru, jemuž byl na tomto revíru povolen výkon rybářského práva podle zvláštního předpisu „

(Zákon č. 99/2004 Sb., o rybářství)

D Ů V O D O V Á Z P R Á V A

I. Obecná část

1. Zhodnocení platného právního stavu a nezbytnost nové úpravy v jejím celku

„Dosavadní platná právní úprava umožňovala uplatnění náhrady škody způsobené vybranými živočichy zákonem č. 115/2000 Sb., o poskytování náhrad škod způsobených vybranými zvláště chráněnými živočichy, ve znění násl. předpisů. Avšak v důsledku změny, která nastala vyřazením kormorána velkého ze seznamu zvláště chráněných živočichů vyhláškou č. 393/2012 Sb., došlo k znemožnění uplatnění náhrady škody způsobené tímto predátorem na rybách subjekty hospodařícími podle zákona č. 99/2004 Sb., o rybářství, a v důsledku této nastalé změny je navrhována níže uvedená úprava zákona č. 115/2000 Sb. Současně je konstatováno, že navržená právní úprava nekoliduje s právem Evropské

unie, tzn. návrhy obsažené v předložené novele nejsou v rozporu s právem Evropské unie. „

2. Odůvodnění principů navrhované právní úpravy

„Novela vyhlášky č. 395/1992 Sb. Ministerstva životního prostředí, provedená vyhláškou č. 393/2012 Sb., s účinností od 1. 4. 2013 vyřadila kormorána velkého ze seznamu zvláště chráněných živočichů. Důsledkem toho je, že kormorán velký je sice podle zákona č. 115/2000 Sb. veden v § 3 písm. c) i nadále jako vybraný zvláště chráněný živočich, ale od 1. 4. 2013 již nesplňuje podmínku uvedenou v § 5 odst. 1, tzn., že „vybraný živočich byl v době, kdy ke škodě došlo, živočichem zvláště chráněným podle zvláštního právního předpisu“. Z toho důvodu již nebude možné aplikovat zákon č. 115/2000 Sb. na náhradu škod způsobených tímto živočichem. Při jednáních o vyřazení kormorána velkého ze seznamu zvláště chráněných živočichů bylo opakovaně zdůrazňováno, že v rámci novely vyhlášky č. 395/1992 Sb. bude zapotřebí přijmout další navazující legislativní opatření včetně novelizace zákona č. 115/2000 Sb. tak, aby bylo možno i nadále poskytovat náhrady za škody způsobené přemnoženým živočichem v důsledku jeho nepřiměřené a dlouhotrvající ochrany do doby, dokud nebudou jeho početní stavy regulovány na přijatelnou úroveň.“

3. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem České republiky, souladu s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána, její slučitelnosti s akty práva Evropské unie

„Návrh novely zákona je plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky. Mezinárodní smlouvy, jimiž je Česká republika vázána, se na danou oblast nevztahují, rovněž akty práva Evropské unie se na danou oblast nevztahují nebo s nimi předložený návrh není v rozporu.“

4. Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy, zejména na státní rozpočet, rozpočty krajů a obcí

„Navrhovaná změna nebude mít dopad na státní rozpočet, pokud jde o náhrady škod způsobených kormoránem velkým v rybníkářství, neboť bude zachován stav, jaký tu byl před novelou vyhlášky č. 395/1992 Sb., provedenou vyhláškou č. 393/2012 Sb. Dojde ovšem k naplnění novely zákona č. 115/2000 Sb., provedené již zákonem č. 130/2006 Sb. Náhrady škod způsobených kormoránem velkým na rybách v rybářských revírech činí podle kvalifikovaného odhadu 6-8 mil. Kč ročně, které zatíží státní rozpočet. Rozpočty krajů a obcí nebudou dotčeny. Dopady na administrativní zátěž budou mít rovněž neměnný charakter.“

II. Zvláštní část

K čl. I bodu 1

„Přestože je kormorán velký v zákoně č. 115/2000 Sb. veden jako „vybraný živočich“, u kterého se předpokládá možnost uplatnění náhrady jím způsobené škody, nelze ve skutečnosti v důsledku ust. § 5 odst. 1 v současném znění v době od 1. 4. 2013 náhradu škody uplatňovat, neboť není splněna podmínka, že vybraný živočich je k okamžiku vzniku škody veden jako „živočich zvláště chráněný podle zvláštního právního předpisu“. Smyslem zákona č. 115/2000 Sb. je umožnit poskytování náhrady škody způsobené vybranými zvláště chráněnými živočichy za podmínek v zákoně stanovených, přičemž část § 5 odst. 1, která se navrhuje vypustit, jde proti smyslu tohoto zákona a možnost uplatnění škod v případě kormorána velkého vylučuje. K nápravě stavu je navrhována změna, kdy vypuštěním části § 5 odst. 1 by uplatnění náhrady škody přestalo být podmíněno uvedením kormorána velkého mezi zvláště chráněnými živočichy podle zvláštního právního předpisu.“

(PAPEŽ, LUKŠA, SKOPAL, KOVÁČIK, 2013)

Shrnutí:

- Ministerstvo životního prostředí vyřadilo od dubna 2013 kormorána velkého ze seznamu zvláště chráněných živočichů.
- Rybníkáři již nedostávají náhrady za škody způsobené kormorány od státu.
- Celá záležitost se řeší mezi rybníkáři a myslivci.
- Administrativní náročnost nebyla nijak usnadněná.
- Kormorána bez souhlasu úřadu nikdo nesmí střílet.
- Dle Ministerstva životního prostředí se poukazuje, že podle zákona musí jít o škodu na majetku.
- Škody, které napáchali kormoráni na rybách v jednotlivých regionech, šly k tíži uživatelů těchto revírů. To znamená, že veškeré náklady zaplatili rybáři ze své vlastní kapsy, tedy z výnosů za prodané povolenky.
- Český rybářský svaz a Rybářské sdružení dohodly a navrhly změnu zákona č. 115/2000 Sb., o poskytování náhrad škod způsobených vybranými zvláště chráněnými živočichy.

Podniky dostaly možnost tyto škůdce samy likvidovat (střílet). Ovšem musí mít k dispozici povolení od příslušných úřadů. Administrativní činnost tím neskončila, naopak, rybářské podniky musí celou záležitost projednat s myslivci, kteří mají za úkol zahubit potřebný počet kormoránů. Ovšem není to tak jednoduché. Myslivci se musí řídit svými zákony, zvláště zákonem o myslivosti. Je psáno, že nemohou střílet kormorány obyčejnými broky, které nejčastěji používají ke své činnosti. Zákon zakazuje tuto činnost, neboť olověné broky, které se dostanou do říční sítě, způsobí škody na životním prostředí. Myslivcům nezbývá nic jiného než si pořídit speciální broky, které nezpůsobí velkou újmu na životním prostředí. Myslivcům vznikají vysoké náklady, a tudíž i rybářským jednotkám.

6 PRAKTICKÁ ČÁST

Pro zpracování praktické části byla zvolena firma ABC, která má sídlo v Třeboni. Její účtová osnova pro potřeby zaúčtování účetních operací je sestavena následovně:

ÚČTOVÁ OSNOVA FIRMY ABC

Analytické členění účtů materiálu

- 111 – 1 Pořízení materiálu
- 111 – 2 Převoz mezi sklady
- 112 – 1 Hnojiva
- 112 – 4 Krmiva
- 112 – 7 Ostatní materiál
- 112 – 9 Palivo

Analytické členění účtů zásob. Vlastní výroby

- 124 – 1 Pořízení násad
- 124 – 2 Ryby v rybnících
- 124 – 3 Plánovaný přírůstek ryb
- 124 – 5 Ryby na sádkách

Analytické členění účtů zboží

- 131 – 1 Pořízení zboží
- 132 – 1 Tržní ryby na sádkách
- 132 – 2 Zboží ABC
- 132 – 3 Nakoupené tržní ryby
- 132 – 5 Nakoupené výrobky z ryb

Analytické členění účtů výnosů

- 601 – 1 Tržby za násadové ryby
- 601 – 2 Tržby za tržní ryby
- 604 – 1 Tržby za zboží
- 604 – 2 Tržby z překupu tržních ryb
- 604 – 3 Tržby ostatní

Analytické členění nákladových účtů

- 501 – 1 Spotřeba hnojiv
- 501 – 2 Spotřeba krmiv
- 504 – 1 Prodané ryby v ceně pořízení
- 504 – 2 Prodané nakoupené ryby v ceně pořízení
- 549 – 1 Manka a škody (krádeže)
- 549 – 2 Manka a škody nad normu

588 – 1 Mimořádná manka a škody

Analytické členění účtů změn stavu

614 – 1 Ryby v rybnících

614 – 2 Prodej násad

614 – 3 Ryby na sádkách

614 – 4 Úhyn ryb (zvířat)

Analytické členění ostatních výnosových účtů

621 – 1 Aktivace materiálu a zboží

621 – 2 Aktivace zboží

622 – 1 Aktivace vnitropodnikových služeb

648 – 1 Nárok na náhradu škody

688 – 1 Mimořádné výnosy (náhrada škod)

6.1. Účtování nakupovaných zásob

1. Faktura přijatá za krmivo	4500Kč	111 – 1	/	321
2. DPH	945Kč	343		
3. Celkem	5445Kč			
4. PŘI příjem krmiva na sklad	4500Kč	112 – 4 / 111 – 1		
5. VYD výdej krmiva na sklad	2000Kč	501 – 2 / 112 – 4		
6. Faktura přijatá za hnojiva	2350Kč	111 - 1	/	321
7. DPH	493,5Kč	343		
8. Celkem	2845,5Kč			
9. PŘI příjem hnojiva na sklad	2350Kč	112 – 1 / 111 – 1		
10. VYD spotřeba hnojiva	1500Kč	501 – 1 / 112 – 1		

6.2. Účtování zásob vlastní výroby

Nákup násad a následný přesun na rybníky

1. FAP nákup násad	500kg po 50Kč	25000Kč	124 – 1 / 321
2. VÚD vlastní doprava		1000Kč	124 – 1 / 622 – 1
3. Přesun na rybníky	500kg	26000Kč	124 – 2 / 124 – 1

Výlov ryb a následný přesun na sádky

- | | | | |
|--------------------------------------|----------------|----------|-------------------|
| 1. Výlov třeboňského kapra | 15320kg (31Kč) | 474920Kč | 614 – 1 / 124 – 2 |
| 2. Přesun na sádky (vlastní doprava) | 15320kg (33Kč) | 505560Kč | 124 – 5 / 614 – 3 |

Prodej tržních ryb ze sádek

- | | | | |
|---------------------|-------------------|-----------|-------------------|
| 1. FAV prodej kapra | 1782kg po 41,20Kč | 73418,4Kč | 311 – 1 / 601 – 2 |
| 2. Úbytek kapra | 1782kg po 33Kč | 58806Kč | 614 – 3 / 124 – 5 |

Vlastní ryby jako zboží

- | | | | |
|---------------------|------------------|---------|-------------------|
| 1. VÚD aktivace | 850kg po 33Kč | 28050Kč | 132 – 2 / 621 – 2 |
| 2. Úbytek kapra | 850kg po 33Kč | 28050Kč | 614 – 3 / 124 – 5 |
| 3. FAV prodej zboží | 500kg po 41,20Kč | 20600Kč | 311 – 1 / 604 – 1 |
| 4. Úbytek zboží | 500kg po 33Kč | 16500Kč | 504 – 1 / 132 – 2 |

Nakoupené ryby jako zboží

- | | | | |
|--------------------------|----------------|---------|-------------------|
| 1. FAP nákup kapra | 1500kg po 61Kč | 91500Kč | 131 – 1 / 321 |
| 2. VÚD převzetí na sádky | 1500kg po 61Kč | 91500Kč | 132 – 1 / 131 – 1 |
| 3. FAV prodej kapra | 1000kg po 75Kč | 75000Kč | 311 / 604 – 2 |
| 4. Úbytek kapra | 1000kg po 61Kč | 61000Kč | 504 – 2 / 132 – 1 |

Manko do normy, nad normu, škody

- | | | | |
|-------------------------------|-----------------|----------|-------------------|
| 1. Úhyn ryb | 200kg po 33Kč | 6600Kč | 614 – 4 / 124 – 5 |
| 2. Manko nad normu | 300kg po 33Kč | 9900Kč | 549 – 2 / 124 – 5 |
| 3. Uhrazení manka do pokladny | | 9900Kč | 211 / 648 – 1 |
| 4. Krádež | 55kg po 33Kč | 1815Kč | 549 – 1 / 124 – 5 |
| 5. Povodně | 11200kg po 33Kč | 369600Kč | 588 – 1 / 124 – 2 |

6.3. Využití odlišných metod kalkulace jako možného prostředku vykazování odlišných výsledků

6.3.1. Rozdělení nepřímých nákladů poměrem

Podnik chová tři druhy ryb, označme je jako ryba A, ryba B a ryba C. Přímé náklady na rybu A činí 60Kč, na rybu B 40Kč a na rybu C 90Kč. Společné režijní (nepřímé) náklady činí 400Kč. Počet ryb A je 11, ryb B 13 a ryb C 21. Pokud bychom si zvolili uvedenou metodu kalkulací, lze dojít k následujícím propočtům. Otázkou je, kolik připadá nepřímých nákladů na rybu A, B a C?

Postup:

1. **krok** $x = \frac{400}{60+40+90} = 2,11$ (zaokrouhлено na dvě desetinná místa)

V prvním kroku jsme vypočítali poměr režie vztahující se k součtu přímých nákladů.

2. **krok** – poměrem 2,11 vynásobíme naše přímé náklady týkající se ryb A, B, C.

ryba A: $60 \times 2,11 = 126,6$

ryba B: $40 \times 2,11 = 84,4$

ryba C: $90 \times 2,11 = 189,9$

Pokud sečteme tyto částky, musí dát výsledek 400Kč, v našem případě z důvodu zaokrouhlování vychází 400,9Kč, menší tolerance se uznává.

3. **krok** – ve třetím kroku sečteme přímé náklady a vypočtené nepřímé náklady na jednotlivé druhy ryb z druhého kroku. Tedy:

ryba A: $60 + 126,6 = 186,6$

ryba B: $40 + 84,4 = 124,4$

ryba C: $90 + 189,9 = 279,9$

4. **krok** – ve čtvrtém a posledním kroku vydělíme hodnoty z předchozího kroku počtem ryb A, B a C.

ryba A: $186,6 / 11 = 16,96$

ryba B: $124,4 / 13 = 9,57$

ryba C: $279,9 / 21 = 13,33$

Vlastní náklady činí na rybu A 16,96Kč, na rybu B 9,57Kč a na rybu C 13,33Kč.

6.3.2. Přirážková kalkulace

Nákladová položka	Ryba A	Ryba B	Ryba C
Spotřeba jednicového materiálu	50 Kč	40 Kč	30 Kč
Spotřeba jednicové energie	45 Kč	35 Kč	30 Kč
Jednicové mzdy	100 Kč	150 Kč	200 Kč
Plánovaný objem výkonů (ks)	2100 ks	1600 ks	1900 ks

Režijní náklady činí 70000 Kč.

ŘEŠENÍ:

$$\begin{aligned} \text{Vzorec} &= \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} = \\ &= \frac{70000 \times 100}{(100 \times 2100) + (150 \times 1600) + (200 \times 1900)} = \mathbf{8,43\%} \end{aligned}$$

Režijní přirážka činí 8,43% z objemu jednicových mezd.

Ryba A: 8,43 % ze 100 Kč = **8,43 Kč**

Ryba B: 8,43% ze 150 Kč = **12,65 Kč**

Ryba C: 8,43% ze 200 Kč = **16,86 Kč**

Režijní náklad činí na rybu A 8,43 Kč, na rybu B 12,65 Kč a na rybu C 16,86 Kč.

6.3.3. Bod zvratu

Fixní náklady podniku činí 1.000.000Kč, prodejní cena za jednotku výkonů činí 50Kč a variabilní náklad na jednotku výkonů je stanoven na částku 30Kč. Kolik kusů výkonů musí podnik prodat, aby celkové výnosy pokryly vynaložené náklady, které vznikly výrobou výkonů?

ŘEŠENÍ:

$$BZ = \frac{1.000.000}{50-30} = 50.000 \text{ kusů}$$

Aby podnik pokryl celkové náklady, musí vyrobit a prodat 50.000 kusů výkonů.

6.3.4. Bod zvratu + požadovaný zisk

Fixní náklady podniku činí 1.000.000Kč, prodejní cena za jednotku výkonů činí 50Kč a variabilní náklad na jednotku výkonů je stanoven na částku 30Kč. Manažeři stanovili požadovaný zisk na hodnotu 500.000Kč. Kolik kusů výkonů musí podnik prodat, aby celkové

výnosy pokryly vynaložené náklady, které vznikly výrobou výkonů, a zároveň se dosáhlo požadovaného zisku?

ŘEŠENÍ:

$$BZ = \frac{1.000.000+500.000}{50-30} = 75.000 \text{ kusů}$$

Aby podnik dosahoval požadovaného zisku 500.000Kč, musí vyrobit a prodat 75.000 kusů výkonů.

6.3.5. Stejný typ kalkulace = různé výsledky

Cena 4 kilového kapra = 340Kč, cena za jeden kilogram 85Kč

Cena 4 kg amura bílého = 400Kč, cena za jeden kilogram 100Kč

Dovezeme 120kg kapra a 80 kg amura.

Doprava ryb činí 5000Kč.

$$KAPR = 120\text{kg} \times 85\text{Kč/kg} = 10200\text{Kč}$$

$$AMUR \text{ BÍLÝ} = 80\text{kg} \times 100\text{Kč/kg} = 8000\text{Kč}$$

Jaká bude plná cena za 1 kilogram?

Celkové náklady: $10200 + 8000 + 5000 = 23200\text{Kč}$

➤ **Rovnoměrné rozdělení dopravních nákladů:**

$$\text{Náklady 1 kg (Kapr)} = (10200+2500)/120\text{kg} = 105,83\text{Kč/kg}$$

$$\text{Náklady 1 kg (Amur)} = (8000+2500)/80\text{kg} = 131,25\text{Kč/kg}$$

➤ **Rozdělení dopravních nákladů podle poměru váhy kapra a amura:**

$$\text{Náklady 1 kg (Kapr)} = (10200+8000)/120 = 151,6667\text{Kč/kg}$$

$$\text{Náklady 1 kg (Amur)} = (8000+10200)/80 = 227,5\text{Kč/kg}$$

➤ **Rozdělení dopravních nákladů podle nákupní ceny kapra a amura:**

$$\text{Náklady 1 kg (Kapr)} = (10200+10200)/120 = 170\text{Kč/kg}$$

$$\text{Náklady 1 kg (Amur)} = (8000+8000)/80 = 200\text{Kč/kg}$$

➤ **Rozdělení dopravních nákladů podle dodatečného přínosu základního výkonu (kapr), kterému jsou přiřazeny veškeré dopravní náklady:**

$$\text{Náklady 1 kg (Kapr)} = (10200+5000)/120 = 126,6667\text{Kč/kg}$$

$$\text{Náklady 1 kg (Amur)} = 8000/80 = 100\text{Kč/kg}$$

➤ **Rozdělení dopravních nákladů v případě, kdy naopak kapr je považován za doplňkový výkon a veškeré dopravní náklady jsou přiřazeny amurovi:**

Náklady 1 kg (Kapr) = 10200/120 = 85Kč/kg

Náklady 1 kg (Amur) = (8000+5000)/80 = 162,5Kč/kg

6.4. Cenová kalkulace

Jako hlavní výkon si podnik stanovil kapra, zbytek ryb jako vedlejší výkon.

Číslo účtu	Název účtu	Suma v Kč
501	Spotřeba materiálu	3 000 000 Kč
502	Spotřeba energie	350 000 Kč
511	Opravy a udržování	400 000 Kč
518	Ostatní služby	100 000 Kč
521	Mzdové náklady	3 100 000 Kč
524	Zákonné sociální pojištění	1 200 000 Kč
531	Silniční daň	70 000 Kč
548	Ostatní provozní náklady	70 000 Kč
551	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	1 500 000 Kč
552	Tvorba zákonných rezerv	650 000 Kč
568	Ostatní finanční náklady	15 000 Kč
Celkem náklady		10 455 000 Kč
601	Tržby za vlastní výrobky (ryby)	13 000 000 Kč
602	Tržby z prodeje služeb (cizí firmě byla uskutečněna doprava ryb)	400 000 Kč
614	Změna stavu zvířat	-2 000 000 Kč
648	Jiné provozní výnosy - dotace	250 000 Kč
Celkem výnosy		11 650 000 Kč
Zisk před zdaněním	Celkové výnosy - celkové náklady	1 195 000 Kč

Hodnotu přírůstku vedlejších ryb, kterou stanovil podnik dle vnitropodnikových cen, činí 200.000 Kč.

Celkem náklady		10 455 000 Kč
- odečet:		
552	Tvorba zákonných rezerv	-650 000 Kč
568	Ostatní finanční náklady	-15 000 Kč
602	Tržby z prodeje služeb - poskytnutí dopravy	-400 000 Kč
Hodnota přírůstku vedlejších ryb		-200 000 Kč
Upravené náklady v Kč		9 190 000 Kč
Přírůstek kapra v kg		300 000 kilogramů
Náklady na 1 kilogram přírůstku kapra v Kč	9.190.000/300.000	30,63 Kč
Zaokrouhleno Kč/kg		31 Kč

7 ZÁVĚR

Diplomová práce se zabývá účetnictvím v chovu ryb a jednotlivými právními legislativami týkajícími se rybářství. Vcelku se soustředila na vybrané, podstatné okruhy, kterými jsou účtování v podniku s chovem ryb, diskusi škod a ztrát na produkci.

Účetnictví je charakteristické různou formou chovu ryb, velkým objemem specifických operací přecházejících do způsobu účtování, dále velkou mírou odhadů a rizik. V předložené práci jsou prezentovány způsoby účtování a uvedeny některé problémy, mezi které patří účtování nakupovaných zásob, účtování zásob vlastní výroby, nákup násad a následný přesun na rybníky, výlov ryb a následný přesun na sádky, prodej tržních ryb ze sádek, vlastní ryby jako zboží, nakoupené ryby jako zboží, manko do normy, nad normu a škody.

Mezi kontrolované úbytky ryb se zahrnují ryby, které slouží jako krmivo pro dravé druhy ryb. Nekontrolované úbytky ryb jsou způsobeny vlivem predátorů, kteří patří mezi přísně chráněné druhy zvířat, dále pytláctví, protržení hráze, klimatické vlivy, přírodní vlivy, nehody, havárie, opravy rybníků a další.

Je třeba si stanovit ve vnitropodnikové směrnici přirozené manko do normy nebo-li přirozený úbytek zásob, které vycházejí z relativně složitějšího, specifického propočtu. Manka jsou zjišťována při jarních a podzimních výloveh a to na základě uhynulých ryb, které jsou způsobené vydrou říční, kormorány a další.

Nedokončená výroba se vypočítá (=) jako skutečné vlastní náklady chovu **plus** obsádka ryb **mínus** výlov ryb. Po provedení podzimních výlovů, to je zjištění příchovků a přírůstku hmotnosti ryb se zruší nedokončená výroba. Předpokladem je, že nedokončená výroba bude odúčtována v dalším měsíci po provedení podzimních výlovů, nejpozději však ke konci účetního období. Zjištěné množství ryb při podzimních výloveh se zúčtuje v cenách dle plánovaných kalkulací pro jednotlivé druhy ryb.

Svou vazbou na konkrétní alokaci, vazbou na okolí a jiné profese, vznikají významné problémy, které odvětví nemůže samo řešit. Jedná se především o hlavního predátora kormorána velkého. Jeho přemnožení nebylo dlouhou dobu řešeno. Došlo k situaci, kdy už si nikdo neví rady.

Největší legislativní změny podstoupil Zákon o poskytování náhrad škod způsobených vybranými zvláště chráněnými živočichy. Dle mého názoru není tento zákon zcela vyřešen, neboť dochází k obrovským nejasnostem, které se týkají jak rybářství, tak i myslivosti a obecně tak způsobuje složitější administrativní činnosti. Legislativní úpravy některých zákonů měly ulehčit administrativní náročnost pro podniky. Kvůli nejasnostem a zhoršení kvality podnikání tomu je naopak. V minulosti rybářské podniky dostávaly náhrady za škody, které byly

způsobeny kormoránem velkým, který byl zařazen do kategorie chráněných živočichů. Po změně zákona o poskytování náhrad škod způsobených vybranými zvláště chráněnými živočichy, kormorán velký není již chráněným živočichem, to pro rybářské podniky znamená, že nebudou mít nárok na finanční náhrady za škody způsobené kormoránem.

Podniky, které podnikají v oblasti ryb a zejména Český rybářský svaz požadují, aby se provedla dodatečná legislativní úprava, která by efektivně vyřešila celou situaci pohybující se okolo kormorána velkého.

Náhrady škod způsobené povodněmi jsou obsaženy v ceníku, který je platný vždy pro konkrétní rok. Je to z důvodu, že byl sestaven na základě reálných cen ryb bez DPH. Pokud dojde ke změnám těchto cen v dalších letech, dojde také ke změně ceníku.

Dále je v diplomové práci diskutováno oceňování ryb pomocí kalkulací. Cenová kalkulace v rybářství využívá specifickou kalkulační metodu, a to odčítací nebo-li zůstatkovou metodu. Jedná se o situaci, kdy podnik chová více druhů ryb a jeho úkolem je stanovit vlastní náklady na jeden druh ryby. V podniku se náklady vedou (evidují) společně pro všechny druhy ryb. Firmy musí vést vnitropodnikové účetnictví, které jim napomáhá k určení svých komodit. Je důležité, aby každá firma měla svou vnitropodnikovou směrnici, která napovídá, jaké náklady má zahrnout do výsledné kalkulace a jaké náklady sem naopak nezahrnovat. Většinou se jedná o náklady, které jsou vyvolány vedlejší činností. Nekalkulované náklady si určí sám podnik, některé náklady stanovuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Jsou to zejména:

- pokuty a penále
- náhrady škod a odškodnění
- odpis nedobytné pohledávky
- náklady na prodaný materiál
- finanční náklady
- daň z příjmů
- opravné položky
- tvorba rezerv
- manka nad stanovenou normu
- zaviněná manka do normy
- mimořádné náklady
- zůstatková cena vyřazeného dlouhodobého majetku
- úroky, které nelze přiřadit k výkonům, se kterými jednoznačně souvisí.

Podniky samy mohou stanovit (sestavit) svůj kalkulační vzorec, který by zachytil veškeré podnikatelské činnosti. Pokud by měly zájem využívat kreativního účetnictví, mimo jiné i vzhledem k možným metodám kalkulace, čtených odhadů a rizik může najít toto uplatnění i zde.

Např. rozdíl v ocenění kapra činil v důsledku použití různých kalkulací následovně:

Ocenění kapra a amura při použití různých kalkulací		
	cena za 1 kg kapra	cena za 1 kg amura
rovnoměrné rozdělení dopravních nákladů	105,83 Kč	131,25 Kč
rozdělení dle váhy kapra a amura	151,67 Kč	227,50 Kč
dle nákupní ceny kapra a amura	170 Kč	200 Kč
podle dodatečného přínosu základního výkonu (kapra)	126,67 Kč	100 Kč
podle dodatečného přínosu základního výkonu (amur)	85 Kč	162,50 Kč
na základě přírůstku kapra	31 Kč	-

V praxi rybářské podniky většinou závěrem stanoví ceny ryb na základě svých konkurentů nebo ochotou zákazníka přijmout cenu za určitý druh ryby. Řeší otázku vyčíslení nákladů za rybky, které jsou určeny jako potrava pro dravé ryby. V tomto případě není možné stanovit přesná čísla.

Účetnictví jako informační systém pro interní a externí uživatele nedokáže stoprocentně zachytit realitu podnikajících jednotek. Právě v rybářství se objevují odchylky, které se musí efektivně řešit a nalézt na ně nové metody, které by dokázaly vyřešit dnešní účetní problematiku. S tím pak souvisí i požadavek na pracovníky zastávající ekonomické funkce, vč. účetnictví, kteří musí obtížně nalézat schůdná řešení.

ABSTRACT

However easy it might seem, accounting in fishery forms a whole consisting of a variety of relatively compact subject areas, many of which are closely related to each other.

From these areas, we can name fish farming both in and outside of the fishpond systems, breeding of aquarium fish that go beyond the traditional context related to the environment or an influence of predators, which is, besides the landscape protection, another topic. Sport fishing cannot be ignored, either.

Accounting as a fundamental basis for reporting the property, resources, results of economic performance, as well as an indirect background material for monitoring parameters of the environment, evaluation of legislation changes and also political ambitions, represents an irreplaceable and, at the same time, complex activity. Accounting is based upon the basic standards and legislation, but it cannot grasp all. What is more, this industry is very specific and locally dependent.

The fishery has a long-term tradition in the Czech Republic, especially in the Jindřichův Hradec and Třeboň regions. Fishery and fish farming, including a construction of ponds, in general are based on historical traditions as these industries formerly fulfilled an important role as a main source of livelihood of people. Fish farming is concerned with not only fish production and aquaculture promotion but also other factors, especially the risk of floods. The ponds are able to retain a large amount of water during floods, therefore, it is necessary to continuously innovate and refurbish their structure.

Many companies do their business in fishery. Large ones benefit from having a sufficient amount of ponds (property). They can breed a vast bulk of various species of fish that is sought after at the market. The companies with a larger organizational structure generate higher proceeds than the small ones. It is caused by the fact that the larger companies can dictate the conditions at the market, they can afford to reduce a price to such a level which the small companies can never offer and by moving the sales prices they can have a partial influence on the prices offered by small companies. Larger companies have more chances to direct their activities towards gaining subsidies. The smaller companies mostly do not make profit, and therefore they depend on not only fish production but also providing other related services. To maintain the traditional fish breeding, the subsidies are granted to some enterprises within the European Union.

KEYWORDS

Accounting in fishery forms	účetnictví v rybářství
Areas	oblasti
species of fish	druhy ryb
a partial influence	částečný vliv
other related services	další související služby
the traditional fish breeding	tradiční chov ryb
political ambitions	politické ambice
results of economic performance	výsledky ekonomické činnosti

8 POUŽITÉ ZDROJE

- [1] ANON, Atlas ryb. In: chytej.cz . Dostupné z: <http://www.chytej.cz/atlas-ryb/slovníky/>
- [2] ANON, Hospodářský rok. In: <http://business.center.cz>. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p314-hospodarsky-rok.aspx>
- [3] BLAŽENA PETRLÍKOVÁ, Rezervy a vyhláška 504/2002 Sb.. In: ucetnikavarna.cz. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9366v12185-rezervy-a-vyhlaska-c-504-2002-sb/>
- [4] Článek: Chov ryb, Němý svět, časopis Report, str. 28, 16. Května 2011, EURO 20, www.euro.cz
- [5] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J., *Nákladové a manažerské účetnictví* 2007. 1, vyd. PRAHA: Aspi, a. s. 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0
- [6] GELA, D., *Náhrady škod způsobené povodněmi za rok 2013*, České Budějovice: Fakulta rybářství a ochrany vod, 2013
- [7] HARTMAN, P., BEDNÁŘOVÁ, D., MIKL, R., *Management akvakultury* 2012. 1. vyd. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Fakulta rybářství a ochrany vod, 2012. 202 s. ISBN 978-80-87437-39-1
- [8] KRÁL, B., KOLEKTIV, *Manažerské účetnictví* 2012. 3. vyd. PRAHA: Management Press, s. r. o., 2012. 657 s. ISBN 978-80-7261-217-8
- [9] KRÁL, B., HOLÍNSKÁ, E., MISTERKOVÁ, J., POSPÍŠILOVÁ, M., *Nákladové účetnictví* 1998. 1. vyd. PRAHA: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1998. 315 s. ISBN 80-7079-058-x
- [10] MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ, Zákon č. 99/2004 Sb., o rybníkářství, výkonu rybářského práva, rybářské stáži, ochraně mořských rybolovných zdrojů a o změně některých zákonů. In: eagri.cz. Dostupné z: <http://eagri.cz/public/web/mze/legislativa/pravni-predpisy-mze/tematicky-prehled/100055298.html>

- [11] RYBÁŘSTVÍ TŘEBONĚ, Násadové ryby. In: trebon.rybarstvi.cz. Dostupné z: <http://www.trebon.rybarstvi.cz/nasadove-ryby-chov>
- [12] RYBÁŘSTVÍ TŘEBONĚ, Generační ryby. In: trebon.rybarstvi.cz. Dostupné z: <http://www.trebon.rybarstvi.cz/generacni-ryby>
- [13] PATRIK SVOBODA, HANA BOHUŠOVÁ, Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku. In: danarionline.cz. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2342v3099-technicke-zhodnoceni-a-opravy-dlouhodobeho-majetku/?search_query=
- [14] Zákon č. 99/2004 Sb., o rybářství
- [15] Zákon č. 115/2000 Sb., o poskytování náhrad škod způsobených vybranými zvláště chráněnými živočichy

9 SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Kniha komor	14
Tabulka 2: Kniha obsádek	15
Tabulka 3: Vzor kalkulace na přírůstek kapra	38
Tabulka 4: Vzor kalkulace na přírůstek kapra	39
Tabulka 5: Ceník ryb pro vypořádání škodných událostí v roce 2013	41
Tabulka 6: Protokol o zjištěných škodách	43

10 SEZNAM SCHÉMAT

Schéma 1: Náklady vztahující se na změny v objemu výkonů

25

11 SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Průběh celkových nákladů	26
Graf 2: Fixní náklady	27
Graf 3: Fixní, variabilní, celkové náklady	27
Graf 4: Celkové výnosy z prodeje	28
Graf 5: Celková marže	29
Graf 6: Celkové shrnutí nákladů, výnosů (zobrazení zisku, ztráty)	30
Graf 7: Analýza kritického bodu (bodu zvratu)	31

SEZNAM PŘÍLOH

1. Akvarijní rybky
2. Oficiální export akvarijních rybek
3. Kam plují české rybky
4. Asijský rybičkový tygr

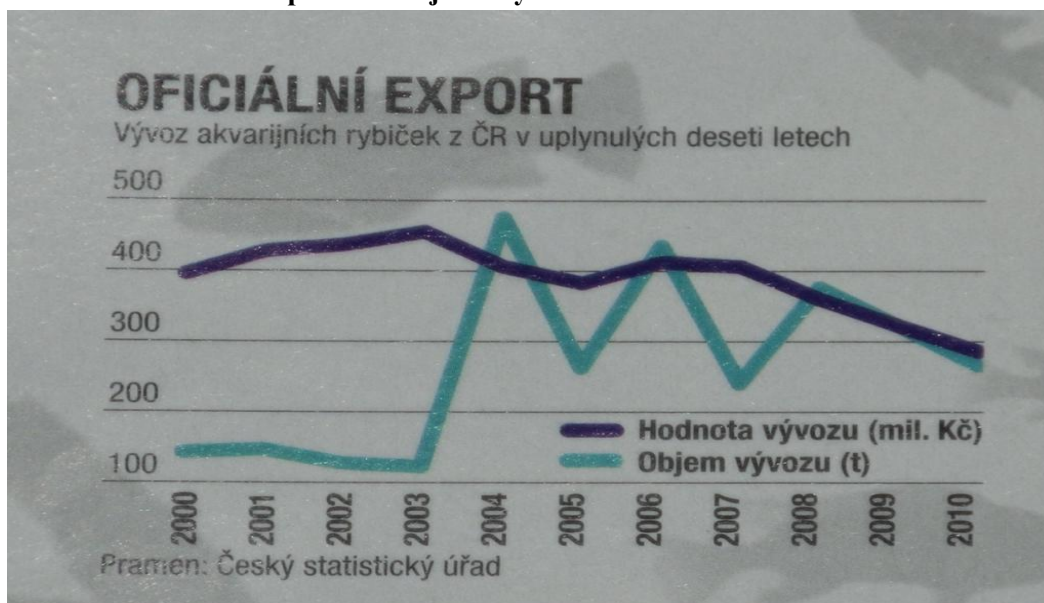
PŘÍLOHY

Akvarijní rybky

Akvarijní rybky jsou vzácností tuzemské akvaristiky. Česká republika se řadí mezi nejlepší evropské exportéry akvarijních rybek. Je proslulá jejich kvalitou. Jedním z předních exportérů je pan Petr Pilák, který vlastní kladenskou společnost A. Q. A.. Jeho názorem je, že tržby za akvarijní rybky v České republice se pohybují ve stamilionech korun. Ovšem každá společnost má svého konkurenta. Mezi hlavní konkurenty patří země jihovýchodní Asie, které prodávají (exportují) akvarijní rybky za daleko nižší cenu, ovšem jejich kvalita není tak vysoká jako v České republice. Právě kvalitou akvarijních rybek je proslulá Česká republika a patří mezi nejlepší evropské exportéry.

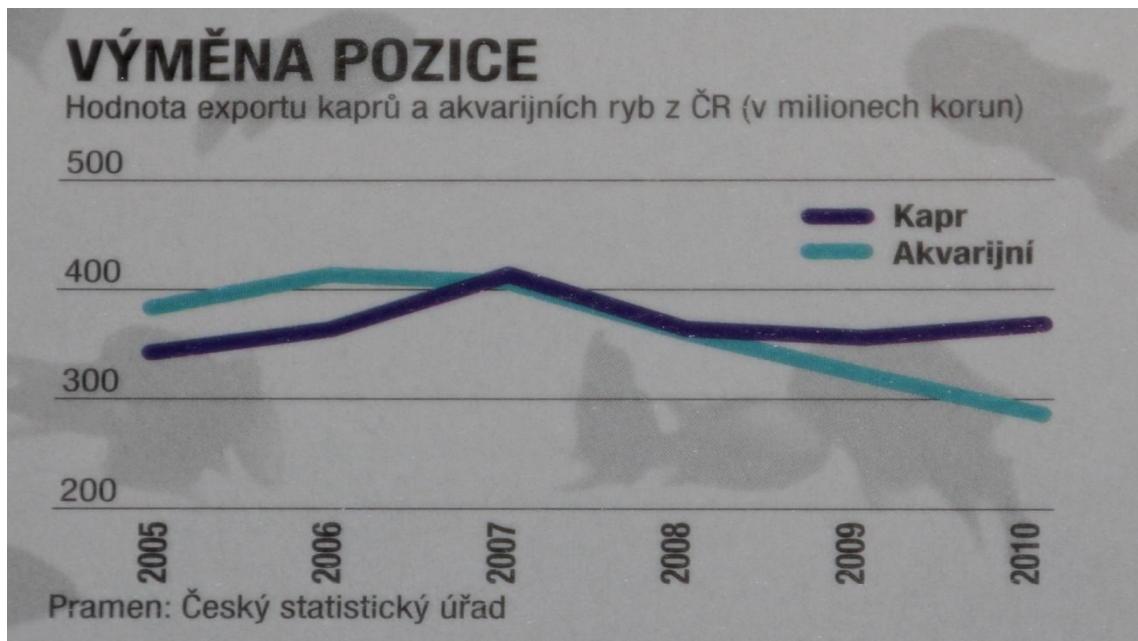
Konkrétní čísla (data) za export akvarijních rybek nejsou k sehnání, je to z důvodu nekomunikace obchodníků s médii. Obchodníci neradi zveřejňují své výsledky. Některé společnosti plně spolupracují se státem a některé nemají zájem komunikovat, proto statistická síť zachytí pouze část vývozu. Menší chovatelé prodávají akvarijní rybky do Německa a Rakouska. Dle přehledu Ornamental Fish International (OFI) je Česká republika celosvětově na druhém místě. Podílí se osmi procenty na světovém trhu. Ovšem není dokazatelné, v jaké hodnotě se v tuzemsku vyprodukuje a za jakou cenu. Přesná statistika v České republice neexistuje, ale je jisté, že roční obrát se přibližuje několika miliardám korun. V České republice působí několik desítek velkoobchodních firem, ovšem své výsledky nezveřejňují.

Příloha 1: Oficiální export akvarijních rybiček



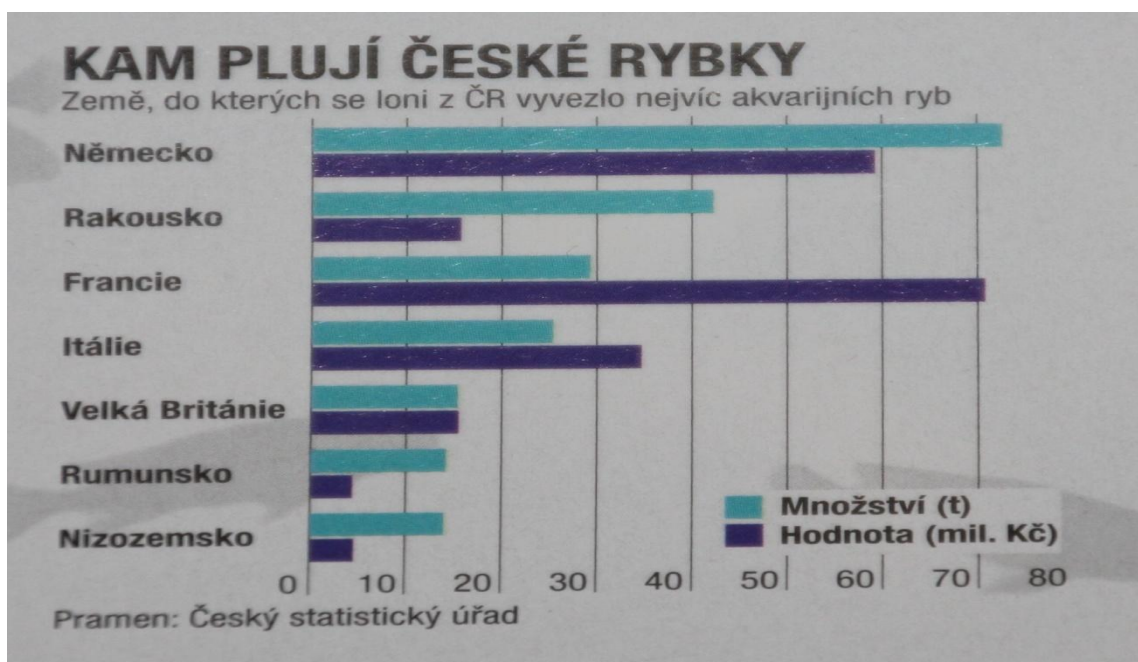
(Článek: Chov ryb, Němý svět, časopis Report, str. 28, 16. Května 2011, EURO 20, www.euro.cz)

Příloha 2: Výměna pozice



(Článek: Chov ryb, Němý svět, časopis Report, str. 28, 16. Května 2011, EURO 20, www.euro.cz)

Příloha 3: Kam plují české rybky



(Článek: Chov ryb, Němý svět, časopis Report, str. 28, 16. Května 2011, EURO 20, www.euro.cz)

Příloha 4: Asijský rybičkový tygr



(Článek: Chov ryb, Němý svět, časopis Report, str. 28, 16. Května 2011, EURO 20, www.euro.cz)

Mnoho států světa si uvědomuje, že obchodování s akvarijskými rybami je přímo zlatý důl. Proto se světová konkurence obrovskou rychlostí rozrůstá a vznikají nové společnosti se supermoderními pěstírnami. Tyto společnosti nabízejí nové pracovní příležitosti. To je dobré pro místní ekonomiku a státy tak většinou podporují tyto společnosti formou peněz. Dle názoru pana Jirmáska (2011) se dotuje i letecká doprava pro export akvarijských rybek. Ročně se na celosvětovém trhu akvarijských rybek vytěží kolem patnácti miliard dolarů. Tento odhad provedl generální tajemník OFI Alex Ploeg. Dle jeho výpočtů se každý rok exportuje jedna a půl miliardy akvarijských rybek. Kromě nich se produkují akvária, krmiva pro ryby, rostliny, filtrační zařízení, osvětlení a další potřebná vybavení.