

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA

Katedra účetnictví a financí



Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

SPECIFIKA ÚČETNICTVÍ V PODNIKU RYBÁŘSTVÍ

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

Autor práce:
Zdeněk Vošta

2006

Prohlašuji, že jsem závěrečnou práci na téma „Specifika účetnictví v podniku rybářství“
vypracoval samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu
literatury.

V Českých Budějovicích dne 25. 4. 2005

.....
Zdeněk Vošta

Poděkování:

Děkuji vedoucí práce paní doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za cenné rady a konzultace, odbornou pomoc a vedení při zpracování bakalářské práce.

ABSTRACT

This bachelor thesis deals with accounting specifics in fishing companies. The aim of the thesis is to conduct a characteristic of accounting the inventory. The inventory is the most used accounting class in fishing companies.

In the introductory of the theoretical part the determination of inventory, pricing and accounting are described. Secondly the main specifics of accounting the livestock and its interception in both the accounting system and in the tax evidence are characterized.

The application part concerns accounting specifics in particular fishing company. The methods of accounting, the evidence and assessing are analyzed. In the conclusion possible choices of the inventory evidence methods as well as the most essential differences from common accounting practice are highlighted.

KEY WORDS: Accounting, Inventory, Fishery, Inventory assessing

OBSAH

I. ÚVOD.....	6
II. CÍL, POSTUP.....	6
III. METODIKA PRÁCE	7
IV. LITERÁRNÍ REŠERŠE	8
V. TEORETICKÁ ČÁST	
1 Vymezení zásob	9
1.1 Nakoupené zásoby.....	9
1.2 Zásoby vlastní výroby	10
1.3 Evidence zásob.....	11
2 Oceňování zásob	12
2.1 Základní pravidla oceňování	12
2.2 Oceňování nakoupených zásob	14
2.3 Oceňování zásob vlastní výroby	16
3 Účtování zásob	19
3.1 Syntetické účty sledující stavy zásob	19
3.2 Způsoby účtování	20
3.3 Účtování nakupovaných zásob způsobem A.....	21
3.4 Účtování nakupovaných zásob způsobem B.....	24
3.5 Účtování zásob vlastní výroby způsobem A	26
3.6 Účtování zásob vlastní výroby způsobem B	28
3.7 Ostatní účetní operace	29
4 Specifika účtování zvířat	31
4.1 Úvod.....	31
4.2 Rozdělení zvířat na dlouhodobý majetek a zásoby	31
4.3 Oceňování zvířat	32
4.4 Způsoby účtování	33
5 Daňová evidence	37
5.1 Vymezení zásob	37
5.2 Evidence zásob	37
5.3 Oceňování zásob	37
5.4 Zachycení zvířat v daňové evidenci	38
5.5 Inventarizace zásob v daňové evidenci	38
VI. PRAKTICKÁ ČÁST	
6 Představení firem	39
7 Evidence zásob, používané doklady.....	40
8 Oceňování zásob	41
9 Způsob oceňování zvířat.....	42
10 Účtování zásob	43
11 Daňová evidence	48
VII. ZÁVĚR	50
VIII. SEZNAM LITERATURY	52
IX. PŘÍLOHY	53

I. ÚVOD

Účetnictví plní rozličné funkce. Ať už se jedná o zjišťování daňových povinností účetní jednotky nebo poskytování informací pro manažery v rozhodovacích procesech podniku, musí být účetnictví vedeno správně, úplně a především v souladu s platnými právními předpisy.

V každém odvětví má účetnictví jistá specifika. Nejinak je tomu i v rybářství. Speciální charakter zemědělské výroby všeobecně nutně předpokládá i specifickým přístup z účetního hlediska, avšak současné účetní předpisy, které například zahrnují živá zvířata mezi ostatní aktiva s naprosto rozdílným charakterem, se problematice zemědělského účetnictví věnují poměrně obecně a nepostihují všechna specifika tohoto odvětví. Zejména se jedná o vliv klimatických a přírodních podmínek, ekonomicko-politických omezení, jako jsou kvóty, práce s živými organismy a podobně. Účetní a daňová problematika tak dostává specifické dimenze a omezení, ale i nezbytnost aktivnějšího přístupu k účetní evidenci v tomto oboru.

II. CÍL, POSTUP

Cílem této bakalářské práce je charakterizovat specifika evidence, oceňování a účtování zásob v rybářství. Největší odlišností účtování zásob v rybářství (tak jako u všech zemědělských podniků) je široké využívání skupin zásob vlastní výroby, zejména zvířat.

Teoretická část se zaměřuje v první části na obecné vymezení zásob účetními předpisy. Druhá část je věnována problematice evidence a oceňování zásob při přírůstku nebo úbytku. Dále se práce v třetí kapitole teoretické části zabývá účtováním zásob v členění na nakupované zásoby a zásoby vlastní výroby a postihuje povolené způsoby účtování přírůstků, úbytků, inventarizačních rozdílů a podobě. Specifikům účtování zvířat je věnován čtvrtý okruh teoretické části. Zde je objasněno oceňování, evidence a účtování zvířat s důrazem na rybářskou výrobu, pozornost je věnována také problematice členění zvířat (konkrétně ryb) na dlouhodobý hmotný majetek a na zásoby. V neposlední řadě jsou také uvedeny nejběžnější účetní případy související s produkcí ryb. Poslední, pátá, kapitola teoretické části se ve stručnosti zabývá možnostmi zachycení zásob u podnikatelů vedoucích daňovou evidenci.

V praktické části bakalářské práce jsou uvedeny účetní operace, kterým se věnovala část teoretická, na konkrétním rybářském podniku. Důraz je kladen na oceňování, evidenci, a účtování. Samostatná kapitola praktické části popisuje stručně zásoby v malém rybářském podniku vedoucím daňovou evidenci. Součástí závěru práce by mělo být doporučení pro malý podnik zda-li vést daňovou evidenci či přejít na účetnictví.

III. METODIKA PRÁCE

Je-li cílem této práce je zpracovat obraz o zásobách v rybářství, je pro jeho splnění třeba proniknout do problematiky a prostudovat odbornou literaturu, jednak to byly odborné texty související s účetnictvím obecně a účetnictvím zásob, články zabývající se problematikou účtování zvířat a v neposlední řadě také platnou legislativní úpravu.

V teoretické části práce jsou potom v jednotlivých kapitolách postupně popsány zásoby obecně, tj. jejich vymezení právními předpisy na jednotlivé položky, evidence, oceňování a účtování. Samostatně jsou dále obecně popsány specifické účetní případy související s chovem zvířat, zařazení do zásob či dlouhodobého majetku, problematika jejich oceňování a evidence, zachycení v účetnictví a také zachycení zvířat v daňové evidenci.

Získané poznatky zpracované v obecné, teoretické, části, jsou potom aplikovány přímo na rybářský podnik. Bylo tedy nejprve nutné získat konkrétní data z praxe. Pro tyto účely byla vybrána velká rybářská akciová společnost, působící v Jihočeském kraji. Hlavním důvodem výběru této firmy byla její velikost a také právní forma akciové společnosti a neposlední řadě také velká ochota zaměstnanců podniku poskytnout všechny potřebné informace. Podnik byl při vypracovávání práce několikrát navštíven. Potřebné podklady poskytl pro účely zpracování bakalářské práce jednak ekonom firmy, který má na starosti sledování nákladů, kalkulace, stanovení vnitropodnikových cen, a také hlavní účetní, která objasnila problematiku související s účtováním zásob, zejména zásob vlastní výroby, tj. ryb.

V praktické části je potom rozpracována problematika evidence, oceňování a účtování operací souvisejících s produkcí ryb u podniku vedoucího účetnictví. V této části je také aplikováno zachycení zásob v daňové evidenci na malý rybářský podnik.

V závěru práce jsou shrnuty hlavní poznatky získané v teoretické i praktické části. Účetní jednotka si může zvolit z hlediska účtování zásob mnoho různých variant, a je zde proto doporučeno, které se varianty se jeví z hlediska chovu ryb jako optimální.

IV. LITERÁRNÍ REŠERŠE

Titul **Zásoby: Komplexní průvodce účtováním a oceňováním** (2005) od F. Louši vysvětluje obvyklé i méně obvyklé operace účtování zásob. Vychází z aktuálních účetních předpisů. Autor objasňuje na velkém množství praktických a názorných příkladů nejen běžně se vyskytující účetní operace, ale řeší i složité případy

Smyslem knihy **Účetnictví pro manažerskou praxi** (2000) od Macíka je porozumět účetnictví z pohledu manažera, podnikatele, majitele podniku a pomoci účetním pracovníkům objevit širší souvislosti účetnictví jako informačního systému a jeho úlohy v řízení podniku. Publikace se zabývá ekonomickými informačními systémy v managementu, účetnictvím, postupy a příklady finančního i střediskového účetnictví.

Publikace **Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2006** (2006) autora Ryneše předkládá ucelený pohled na podvojně účetnictví pro podnikatele v roce 2006 včetně souvislostí a vazeb na daňové předpisy a obchodní právo, v návaznosti na platné účetní předpisy. Současně poskytuje návod k sestavení a prezentaci účetní závěrky za účetní období roku 2005.

Autorka Nepelchová v knize **Účetnictví zemědělského podniku** (2005) přibližuje problematiku účetního zobrazení zemědělské činnosti. Ta má vzhledem k převážně biologickému charakteru výroby určitá nezpochybnitelná specifika. První část publikace je věnována obecným zásadám obsaženým v právních předpisech. Ve druhé části, uspořádané podle jednotlivých účtových tříd směrné účtové osnovy, jsou vedle obecné tematiky vztahující se na zemědělský podnik uvedeny i příklady doporučených řešení zemědělské problematiky.

Knihy **Daňová evidence podnikatelů 2006** (2006) od Sedláčka podrobně seznamuje s nejnovějšími poznatky o vedení daňové evidence a o tom, jaké povinnosti jsou s touto evidencí spojeny. Jednotlivé kapitoly jsou věnovány podstatě a funkci daňové evidence, požadavkům na její vedení, složkám majetku a dluhů podnikatele.

V. TEORETICKÁ ČÁST

1 Vymezení zásob

Zásoby obecně jsou oběžným majetkem účetní jednotky. Jednotlivé druhy zásob jsou vymezeny v Českých účetních standardech pro podnikatele, konkrétně v ČÚS č. 15 – Zásoby a dále ve vyhlášce 500/2002 Sb. (dále jen Vyhláška). Zásoby můžeme členit několika způsoby. Základním způsobem je členění z hlediska jejich vytvoření na dvě kategorie¹

- A) nakoupené zásoby** (zásoby externě pořízené tj. zboží, skladovatelný materiál, případně zásoby darované či vložené do podnikání)
- B) zásoby pořízené vlastní činností** – zásoby vlastní výroby (tj. interně pořízené zásoby, nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky, zvířata).

1.1 Nakoupené zásoby²

1.1.1 Zboží

Za zboží jsou považovány movité věci, které jsou vlastníkem pořizovány za účelem dalšího prodeje, a vlastní výrobky, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. V účetních jednotkách, jejichž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, mohou být zbožím i nemovitosti, které jsou nakupovány za účelem prodeje a nejsou touto účetní jednotkou používány, pronajímány či technicky zhodnocovány. (pozn. ustanovení o prodeji nemovitostí je pouze zajímavostí, neboť se zřejmě nebude jednat o hlavní činnost rybářských podniků).

1.1.2 Materiál

Do materiálu patří všechny předměty, určené k jednorázové spotřebě, jak ve výrobní, tak i v nevýrobní činnosti a další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na jejich pořizovací cenu. Stejným způsobem jako materiál je účtován drobný hmotný majetek, kterým jsou samostatné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než

¹ Myšková, R. Zásoby. Účetnictví, daně a právo v zemědělství, 2005, č. 8, s. 12-16.

² Louša, F. Zásoby: Komplexní průvodce účtováním a oceňováním. s. 11.

jeden rok, jejichž cena, nepřekračuje výši ocenění pro dlouhodobý hmotný majetek, kterou si účetní jednotka sama stanovila³.

Materiál se člení podle Vyhlášky a Českých účetních standardů na:

- suroviny (hmoty, přecházející zcela nebo zčásti do výrobku a tvořící jeho podstatu),
- pomocné látky (hmoty přecházející do výrobku, avšak netvořící jeho podstatu),
- látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu jednotky tj. provozovací látky (mazadla, paliva, čisticí prostředky, léčiva),
- náhradní díly (předměty určené k uvedení hmotného majetku do původního stavu např. při opravách),
- obaly a obalové materiály – pokud nejsou vedeny jako dlouhodobý majetek nebo zboží (obaly slouží k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu, zboží a zásob vlastní výroby),
- drobný hmotný majetek (do limitu stanoveného účetní jednotkou),
- ostatní movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší, bez ohledu na pořizovací cenu.

1.2 Zásoby vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby jsou vytvořené vlastní činností podniku. ČUS 15 – Zásoby a Vyhláška člení zásoby vlastní výroby na⁴:

1.2.1 Nedokončená výroba – jsou produkty, na nichž byly provedeny některé výrobní operace, takže již nejsou materiálem a ještě nejsou hotovým výrobkem. Pod pojem nedokončená výroba se zahrnují rovněž nedokončené výkony jiných činností, kde nevznikají hmotné produkty, ale např. poskytované služby.

1.2.2 Polotovary – jsou odděleně evidované produkty, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompleťovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky. Procesy, kterými již polotovary prošly, jsou však dokončeny a mohou být samostatně prodávány.

³ dle ustanovení §7, odst. 3b) vyhlášky č. 500/2002 Sb.

⁴ Macík, K. Účetnictví pro manažerskou praxi. s. 117 – 118; České účetní standardy pro podnikatele

1.2.3 Výrobky – jsou produkty vlastní výroby, které jsou určeny k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř podniku (účetní jednotky).

1.2.4 Zvířata – jsou mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále například kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček a hus na výkrm. (pozn. konkrétnímu vymezení zvířat, rozlišení na hmotný majetek a zásoby se zabývá kapitola 4)

1.3 Evidence zásob

Pro účely evidence slouží karty zásob. Jejich struktura není předepsána, ale vychází z požadavků uživatele, protože tyto informace slouží nejen k dokumentaci zásob, ale i k plánování výroby a s tím souvisejícím zásobováním, i inventarizaci zásob a podobně.

Základními údaji na kartě zásob jsou:

- Číslo karty
- Název konkrétní zásoby
- Popis zásoby
- Měrné jednotky
- V případě využití metody pevných cen a oceňovacích odchylek pevná cena
- Varianty oceňovacích postupů.

Skladová karta také informuje o množství zásoby na skladě, o jejich pohybech a o aktuální ceně zásob na skladě. Na skladové kartě se také promítají veškeré změny týkající se konkrétní zásoby, tedy i dočasné snížení hodnoty (opravné položky) nebo ztráty a znehodnocení (manka a škody).

Je-li vytvořena opravná položka k zásobám, eviduje se pomocí dokladu potvrzujícího její vznik. Na tomto dokladu by měly být minimálně údaje o identifikaci zásob, důvodu pro tvorbu opravné položky, množství zásob, kterých se týká opravná položka, způsob určení opravné položky a její výše, osoba odpovědná za vytvoření a sledování opravné položky a datum, případně popis stavu, kdy bude možné opravnou položku snížit nebo zrušit.

2 Oceňování zásob

2.1 Základní pravidla oceňování

Zásoby jsou oceňovány na základě ustanovení zákona o účetnictví⁵ tj.

- a) zásoby vyjma zásob vytvořených vlastní činností se oceňují pořizovacími cenami.
- b) zásoby vlastní výroby se oceňují vlastními náklady.

2.1.1 Náklady související s pořízením

Vyhláška⁶ dále stanovuje náklady, které jsou považovány za náklady související s pořízením a které naopak nejsou. Součástí pořizovací ceny jsou tedy zejména náklady na přepravu, provize, clo a pojistné. Tyto vyjmenované náklady související s pořízením patří do pořizovací ceny, a tudíž je tam účetní jednotka musí zahrnout. Vyhláška určuje jako náklady nepatřící do pořizovací ceny pouze úroky z úvěrů půjček na pořízení zásob. Při ekonomické úvaze je však třeba také dbát zásady opatrnosti a nenadhodnocovat hodnotu zásob zejména o ziskovou marži, dotace, položky správní a odbytové režie apod.⁷ Zákon o účetnictví⁴ definuje pouze oceňování na syntetických účtech, to znamená, že celková pořizovací cena může být účtována na různých analytických účtech, při čemž jejich součet musí být roven ocenění v pořizovací ceně.

2.1.2 Vlastní náklady

Zákon o účetnictví dále vymezuje pojem vlastních nákladů⁸, kterými se rozumí náklady přímé, popřípadě zvýšené o náklady související s výrobou či jinou činností – jde tedy o část nepřímých nákladů. Žádný předpis však již nestanovuje, co konkrétně je přímým nákladem.

Přímé náklady lze uvažovat pouze na základě teoretických poznatků. Patří mezi ně jednoznačně přímý materiál a přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění, tj. takový materiál a takové mzdy, které lze zjistit přímo na jednici výroby. V konkrétních

⁵ § 25 odst. 1 písm. c) d) zákona 563/91 Sb. O účetnictví

⁶ § 49 Vyhlášky 500/2002 Sb.

⁷ Ryneš, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2006.

⁸ § 25 odst. 4 písm. c) zákona 563/91 Sb. O účetnictví

podmínkách mohou být do přímých nákladů zařazeny i další náklady, zvláště pak náklady na tak zvané kooperace (subdodávky, poddodávky)⁹

Nepřímé náklady související s výrobou či s jinou činností (obvykle označované termínem výrobní režie) jsou zpravidla náklady na odpisy, spotřebu energie, opravy a mzdové náklady na řízení nebo obsluhu výroby. Musí jít o náklady vynaložené – nelze tedy například zahrnout do ceny případnou práci individuálního podnikatele.

Náklady finanční povahy, jako úroky, náklady sankční povahy (pokuty, penále) nelze zahrnovat do ocenění zásob, bez ohledu na jejich znatelnost z hlediska základu daně z příjmů, i když tak Vyhláška přímo nestanovuje.

2.1.3 Reprodukční pořizovací cena

ČÚS č. 15 – Zásoby¹⁰ dále stanovuje, že zásoby pořízené bezplatně (pokud byly pořízeny darem, či jinou formou bezúplatného nabytí), nalezené (přebytky zásob), odpad a zbytkové produkty vrácené ze spotřeby či jiné činnosti se ocení reprodukční pořizovací cenou („RPC“). RPC se použije také v případě zásob vlastní výroby, kdy náklady na jejich vytvoření vlastní činností nelze zjistit. RPC se rozumí podle zákona o účetnictví¹¹ cena, kterou bychom zaplatili, kdybychom získaný předmět kupovali v tom stavu, v jakém se nachází v době získání. Ze zákona přímo nevyplyvá, zda-li do reprodukční pořizovací ceny patří též náklady související s pořízením.

Způsob stanovení RPC se neřídí žádným účetním předpisem. Může být proto stanovena jak znaleckým posudkem, tak i odborným odhadem, pokud by náklady na posudek vypracovaný soudním znalcem byly neúměrně vysoké¹². Do reprodukční ceny mohou patřit náklady spojené s např. dopravou a montáží, nepatří tam například darovací daň, pokud je hrazena příjemcem daru. Ani v tomto případě to však není žádným účetním předpisem výslovně stanoveno.

⁹ Louša, F. Zásoby: Komplexní průvodce účtováním a oceňováním. s. 14.

¹⁰ Český účetní standard č. 15 část 3.5. - oceňování

¹¹ §25 odst. 4 písm. b) zákona č. 563/91 Sb. O účetnictví

¹² Louša, F. Zásoby: Komplexní průvodce účtováním a oceňováním.

2.2 Oceňování nakoupených zásob

Ocenění zásob je v účetnictví při použití pořizovacích cen prováděno několika způsoby. Náklady související s pořízením jsou rozpouštěny do cen jednotlivých skladových položek, které byly součástí dodávky. V případě dodávek od více dodavatelů se tyto náklady rozdělí na několik dodávek a uvnitř nich do skladových položek. Přičemž není nutno rozdělit do cen jednotlivých položek, ale je možné je sledovat na zvláštních účtech analytické evidence

Rozdělení nákladů na pořízení do jednotlivých položek má výhodu v tom, že vyúčtované náklady na spotřebu nakoupeného materiálu či zboží se přibližují nebo téměř přesně odpovídají celkovým skutečným nákladům na jejich pořízení.

Jak odpovídá takto zjištěná cena aktuální ceně, bude záležet na době, uplynulé mezi pořízením a vyskladněním. Značná pracnost je však nevýhodou tohoto postupu, neboť jsou zde velké nároky na zachycení a přesné sledování času pořízení a vyskladnění a nutně předpokládá vedení evidence pomocí výpočetní techniky.

Pokud není možné zjistit správně rozvrhovou základnu pro rozdělení nákladů souvisejících s pořízením zásob, je možné tyto náklady účtovat na samostatný analytický účet zásob.

2.2.1 FIFO – oceňování podle metody první do skladu – první ze skladu

Materiál, který přichází postupně do skladu, se ve stejném pořadí vydává ze skladu. Zkratka FIFO je převzata z angličtiny (First In – First Out). Tato metoda je zakotvena vedle dalších v zákoně o účetnictví¹³. Princip metody je prostý – konkrétní položka zásob je vydávána ze skladu za cenu, která se váže k nejstarší dosud nevyskladněné dodávce. Výhodou tohoto postupu je jednoduchost, není třeba po každém nákupu propočítávat průměrné pořizovací náklady. Z hlediska daně z příjmů je výhodné použití tehdy, když ceny materiálu klesají, neboť v tomto případě jsou dražší dodávky považovány za nejdříve spotřebované, jsou zahrnuty do nákladů a snižují i základ daně z příjmů. Naopak při růstu cen materiálu je nevýhodná.¹⁴

¹³ §25 odst. 3 zákona 563/91 Sb. O účetnictví

¹⁴ Macík, K. Účetnictví pro manažerskou praxi. s. 120

2.2.2 LIFO – poslední ze skladu – první ze skladu

Jde o opačný postup k výše popsané metodě FIFO, spotřebovává se nejdříve materiál, který byl převzat na sklad jako poslední (anglická zkratka Last in – First Out). Jedná se o podobné zjednodušení jako v předchozím případě. Z hlediska daňového je tento způsob oceňování pro podnik výhodný tehdy, když ceny materiálu rostou. Nejdražší dodávky se dostanou do spotřeby a tím sníží základ pro daň z příjmů. Tento způsob oceňování zákon o účetnictví **nepřipouští**¹⁵.

2.2.3 Vážený průměr

A) Vážený průměr prostý

Tato metoda oceňování zásob spočívá v používání aritmetického průměru. Při každém pořízení je vypočítáván vážený průměr ze zásob určité položky na skladě (součet násobků ceny za jednotku a počtu kusů staré zásoby a nového přírůstku). Všechna vyskladnění této položky následující po posledním příjmu jsou oceňována takto vypočtenou cenou, až do úplného vyskladnění, nebo do nového nákupu. Při nákupu zásoby položky, která dosud na skladě nebyla (nebo byla, ale v době pořízení se na skladě nenachází) nelze žádný průměr počítat a použije se proto skutečná pořizovací cena nákupu.

B) Vážený aritmetický průměr periodický

Tato je ve své podstatě stejná jako prostý průměr, avšak s rozdílem, že se průměrná cena zásob počítá vždy za období. České účetní standardy stavují toto období maximálně na jeden měsíc¹⁶. Pokud je pořizována položka, která dosud skladována nebyla, nebo měla začátkem období nulový zůstatek a k vyskladnění dojde ještě před datem výpočtu průměru, pak se vyskladnění oceňuje pořizovací cenou dodávky. V případě že bude proveden tentýž měsíc u takovéto položky další nákup, je nutno při vyskladnění použít buď klasické metody FIFO, nebo způsobu výpočtu průměru okamžitě po dodávce. Příští měsíc se již postupuje normálně způsobem výpočtu jednou za období.¹⁷

¹⁵ Macík, K. Účetnictví pro manažerskou praxi. s.120.

¹⁶ Český účetní standard č. 15 – Zásoby, čl. 3.2 - oceňování

¹⁷ Louša, F. Zásoby: Komplexní průvodce účtováním a oceňováním.

2.2.4 Pevná skladová cena

Oceňování pomocí pevné skladové ceny vychází z cen podle operativních nebo plánových kalkulací. Znamená tedy oceňování v předem stanovených nákladech. Nutně tedy předpokládá existenci vnitropodnikové směrnice, či předpisu, který stanovuje tyto pevné ceny, nebo určuje způsob změn těchto cen během roku. Při oceňování zásob pevnou skladovou cenou vznikají rozdíly mezi ní a skutečně dosaženou pořizovací cenou nazývané oceňovací odchylky. Princip metody spočívá v užití účtu pořízení materiálu strany Má Dáti, neboť ta zachycuje nákup materiálu ve skutečně fakturovaných cenách, materiál předávaný do skladu se potom ze strany Dal odepisuje v předem kalkulované ceně. Rozdíly se u každého nákupu zachycují na pomocném účtu oceňovacích odchylek materiálu. Při spotřebě se materiál vydávaný ze skladu účtuje v předem kalkulovaných cenách, ale přiřazuje se k němu poměrná část odchylek. Na účtu odchylek se kompenzují úspory a překročení skutečných nákladů vzhledem k nákladům předem stanoveným¹⁸. Protože způsob oceňování pevnou cenou je účetní metodou, ale použití jednotlivých pevných cen je pouze aplikací této metody, lze během účetního období měnit stanovenou pevnou cenu, aniž by docházelo k narušení účetní zásady stálosti metod¹⁹.

2.3 Oceňování zásob vlastní výroby

Jak již bylo uvedeno v kapitole 3.1, zásoby vlastní výroby (tj. nedokončená výroba, polotovary, vlastní výrobky, zvířata) se oceňují vlastními náklady. Může jít o skutečné vlastní náklady nebo průměrné vlastní náklady (podle operativní či plánové kalkulace) s vyčíslením odchylek od skutečných vlastních nákladů, které jsou součástí ocenění zásob a rozpouštějí se podle předem stanoveného algoritmu. Tímto způsobem se oceňuje nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky a příchovky, respektive přírůstky zvířat.²⁰

2.3.1 Vlastní náklady zásob

Pro správné ocenění zásob vlastní výroby je (také) podstatné stanovení nákladových druhů, které souvisejí s danou činností a jejich následné rozlišení na přímé a nepřímé. Přímé náklady je nutné dále vymezit podle zásob vlastní výroby, které se skutečně týkají.

¹⁸ Macík, K. Účetnictví pro manažerskou praxi.

¹⁹ §4 odst. 15 zákona 563/91 Sb. O účetnictví

²⁰ Ryneš, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2006.

V souvislosti s přiřazováním nákladů je třeba se zmínit o kalkulacích, které jsou pro konkrétní druh zásob zpracovávány. Účetní jednotka by měla vymezit předmět kalkulace, rozsah a strukturu kalkulovaných nákladových položek a metodu přiřazování nákladů.

Existuje celá řada kalkulačních metod, závisících nejen na předmětu kalkulace, způsobu přiřazování nákladů, ale i na struktuře nákladů, které se zjišťují či stanovují na kalkulační jednotci. Kalkulace jsou součástí podnikového systému (kalkulačního systému). Jednotlivé typy kalkulací lze z hlediska času (doby sestavení) členit na předběžné a výsledné. Předběžné kalkulace se sestavují před provedením výkonu a jejich úkolem je stanovit výši vlastních nákladů na jednotku zásoby. Naopak výsledné kalkulace se sestavují po skončení výrobního procesu, obvykle v předem stanovených intervalech s cílem zjistit skutečnou výši vynaložených nákladů. Mohou využívat výstupů jak vnitropodnikového, tak i finančního účetnictví. Kalkulace by měla vždy být objektivní, jinak by docházelo ke zkreslování zisku konkrétních výkonů. Kvalitu kalkulace lze posuzovat například porovnáním mezi kalkulovanými a skutečně vynaloženými náklady – čím menší rozdíly jsou zjištěny, tím přesnější byla příslušná kalkulace.

Nejobecnější typový kalkulační vzorec, který byl sestaven pro zajištění jednotnosti při sestavování kalkulací, má tuto strukturu²¹:

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 (přímé a nepřímé)
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu (výrobní cena)
8. Obchodní přírážky a srážky
Prodejní cena

²¹ Myšková R., Zásoby vlastní výroby. Účetnictví, daně a právo v zemědělství, 2005, č. 9, s. 17.

Ocenění může být stanoveno na úrovni přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady), vlastních nákladů výroby (přímé náklady a výrobní režie), vlastních nákladů výkonu (vlastní náklady výroby a správní režie, popřípadě zásobovací režie).

Určitou výjimku tvoří ocenění nedokončené výroby, kde ČÚS č. 15²² připouští ocenění pouze položkami přímých materiálových nákladů při výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem

Při rozhodovacím procesu o nákladech, které je nutno vynaložit na jednotlivé výkony, je také vhodné, aby účetní jednotka vydala vnitropodnikovou směrnici. Ve směrnici bude popsáno mimo vymezených přímých nákladů, výrobní či správní režie také systém oceňování výrobků, zvířat, nedokončené výroby a polotovarů. V této směrnici mohou být i pravidla pro vyskladňování a následnou fakturaci. Pokud je používán systém přírážek výrobní a správní režie, vnitropodniková směrnice by tedy měla obsahovat způsob stanovení těchto přírážek a jakým způsobem budou udržovány v aktuálním stavu.²³

2.3.2 Použití reprodukční pořizovací ceny

U zásob vlastní výroby použijeme reprodukční pořizovací cenu k ocenění těch zásob, u kterých nemůžeme zjistit vlastní náklady na jejich produkci, dále potom u zásob z inventarizačních přebytků. Také touto cenou oceníme také např. odpady a zbytky použitého materiálu z výroby.

²² Český účetní standard č. 15 – Zásoby, čl. 3.4 - oceňování

²³ Louša, F. Zásoby: Komplexní průvodce účtováním a oceňováním.

3 Účtování zásob

V této kapitole bude věnována pozornost možnostem účtování zásob, používaným účtům a to jednak z hlediska pořízení zásob nákupem, ale i vlastní výrobou (nedokončená výroba, polotovary, výrobky). Specifikům účtování zvířat bude věnována samostatná kapitola.

Čísla účtů vychází ze směrné účtové osnovy – konkrétní čísla účtů se mohou lišit podnik od podniku – pro ilustraci jsou uváděny účty v souladu s podobou účtové osnovy pro podnikatele z roku 2003 upravené o změny vyplývající ze směrné účtové osnovy na úrovni roku 2006.

3.1 Syntetické účty sledující stavy zásob

Účty, na kterých sledujeme stav zásob, patří do účtové třídy 1 – Zásoby, v rámci níž Směrná účtová osnova rozlišuje skupiny²⁴:

- **11 – Materiál** – sledujeme zde stavy a pohyby materiálu většinou pořízeného od třetích osob, rozlišujeme zejména kalkulační účty pořízení (např. 111 – *pořízení materiálu*) s následným převodem na stavové účty (např. 112 – *materiál na skladě* či 119 – *materiál na cestě*)
- **12 – Zásoby vlastní výroby** – zahrnujeme na ně nedokončenou výrobu (např. účet 121), dále polotovary (např. účet 122), výrobky (např. účet 123) a v neposlední řadě také zvířata (např. účet 124).
- **13 – Zboží** – tato účtová skupina zahrnuje účtování o zboží, rozlišení účtu bude podobné jako u účtové skupiny 11 – Materiál, tj. účty pořízení (např. účet 131), účty zboží na skladě a v prodejnách (např. 132) či zboží na cestě (např. 139)
- **15 – Poskytnuté zálohy na zásoby** – v této účtové skupině se sledují zálohy poskytnuté na pořízení zásob
- **19 – Opravné položky k zásobám** – v této skupině se sledují změny hodnot zásob prostřednictvím opravných položek.

²⁴ Ryneš, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2006.

3.2 Způsoby účtování

České účetní standardy nabízejí pro účetní jednotky (tj. i pro zemědělské podniky vedoucí účetnictví) dva způsoby účtování zásob (způsob „A“ a „B“). Způsob evidence zásob A i B mohou používat všechny účetní jednotky, bez ohledu na povinnost auditu. Mohou dokonce tyto dva způsoby kombinovat – a to i v rámci jednoho syntetického účtu – např. různé sklady materiálu v rámci účtu 112 – Materiál *na skladě* (skupina směrné účtové osnovy 11 – Materiál).

Výjimku z tohoto pravidla však tvoří vedení analytických účtů podle míst uskladnění (nebo podle odpovědných osob), kde může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů (A či B).

Ačkoliv jde v průběhu roku o rozdílné způsoby účtování, důležité je, že při účetní závěrce by měli účetní jednotky v obou způsobech vykázat shodný výsledek, a taktéž daňový výsledek by se neměl lišit.

3.2.1 Způsob „A“

Dříve bývalo zvykem, že způsobem „A“ účtovaly především větší podniky – nyní je tato metoda otevřená všem. Zdá se v průběhu účetního období složitější, ale na druhé straně vede k přehlednému zobrazení stavu zásob již v průběhu účetního období.

Podstatou způsobu A je soustředit výdaje vynaložené na pořízení zásob (nákupem i vlastní výrobou) na příslušných majetkových účtech zásob (skupina 11, 12 a 13) v ocenění, které odpovídá ustanovení zákona o účetnictví²⁵ (viz kapitola o oceňování zásob).

Zásoby se účtují do provozních nákladů (u zásob materiálu a zboží) nebo jako snížení výnosů prostřednictvím účtů účtové skupiny 61 (u zásob vlastní výroby) v okamžiku jejich faktické spotřeby (tj. spotřeba materiálu podle výdejků, prodej zboží, snížení stavu zásob nedokončené výroby a výrobků, úhyn zvířat apod.).

²⁵ § 25 písm. c) a d) zákona č. 563/1991 Sb. O účetnictví

3.2.2 Způsob „B“

Na rozdíl od způsobu „A“ se při účtování o zásobách způsobem B nepoužívají účty 1. účtové třídy a již v okamžiku pořízení zásoby se účtuje přímo na vrub nákladů v 5. účtové třídě spolu se souvztažným zápisem ve prospěch účtu tříd 2, 3, 4 (nebo při aktivaci vnitropodnikové přepravy 6). Skutečné vyskladnění (spotřeba) se již v účetnictví nepromítá, řeší se pouze zápisy ve skladové evidenci (na skladových kartách). V případě zásob vlastní výroby se používají účty skupiny 61 – Změna stavu zásob. Stav zásob v účetnictví tak celý rok odpovídá počátečnímu stavu zásob, které se stanovují k prvnímu dni účetního období. Toto je značná nevýhoda způsobu evidence B, protože dochází ke zkreslení informací v účetních knihách, což klade požadavek na dostatečně přesnou skladovou evidenci. Bez ní nelze zjistit ani neočekávaný úbytek zásob nebo naopak nadbytečné zásoby. Proto i české účetní standardy ukládají povinnost vést při způsobu B běžnou evidenci na analytických účtech zásob, aby bylo možné prokázat a zjistit tak stav a jednotlivé složky pořizovací ceny zásob i v průběhu účetního období.

3.3 Účtování nakupovaných zásob způsobem A

3.3.1 Počátek účetního období

Počáteční stav zásoby se zaúčtuje na stranu MD příslušného účtu 1. účtové třídy s využitím souvztažného zápisu na účet 701 – Počátečný účet rozvahový, strana Dal.

3.3.2 Přírůstky a úbytky během roku

1) Využití účtů pořízení

U nakupovaných zásob materiálu a zboží se jednotlivé složky pořizovací ceny soustřeďují na straně Má dáti účtu pořízení materiálu či zboží (např. 111 – *Pořízení materiálu*, či 131 – *Pořízení zboží*) spolu se souvztažným zápisem na příslušných účtech zúčtovacích vztahů skupina 32, nejčastěji na stranu Dal např. účtu 321 – *Dodavatelé*. Je-li účetní jednotka plátcem daně z přidané hodnoty a dodavatel fakturuje zásoby včetně této daně, je při nákupu

úctován nárok na odpočet daně např. na účet 343 – *Daň z přidané hodnoty*. Pořizovací cena zásob potom DPH nezahrnuje.

Při pořizování může nastat několik variant v závislosti na zvoleném způsobu oceňování:

A) Je možné přiřadit veškeré náklady na pořízení k jednotlivým položkám

Využijeme kalkulačních účtů 111 a 131, kde vyčíslíme pořizovací cenu nakoupených zásob s následným převodem na účty 112 a 132. Vyskladnění probíhá metodami FIFO nebo příslušným aritmetickým průměrem.

B) Rozdělení pořizovací ceny na skutečnou cenu pořízení a skutečné vedlejší pořizovací výdaje související s pořízením zásob.

Tento postup předpokládá zřízení zvláštních analytických účtů. Například k účtu 112.1 – *Cena pořízení*, a 112.2 – *Pořizovací náklady*. Vyskladnění zásob probíhá ve dvou operacích.

Nejprve se odúčtují zásoby ve skutečné ceně pořízení (metodou FIFO, průměrem), a poté se ze zvláštního analytického účtu odúčtují podle předem stanoveného algoritmu podíly vedlejších pořizovacích nákladů. Základní účetní případy:

<i>Text</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
5. Převzetí materiálu na sklad		
a) cena pořízení	112.1	111
b) pořizovací náklady	112.2	111
6. Spotřeba materiálu		
a) cena pořízení (materiál ve skladové ceně)	501	112.1
b) rozpuštění části pořizovacích nákladů	501	112.2

C) Rozdělení pořizovací ceny na skutečnou cenu pořízení a skutečné vedlejší pořizovací výdaje související s pořízením zásob.

Tento způsob účtování použijeme, pokud bude účetní jednotka používat ocenění podle pevné skladové ceny, označované také jako plánovaná cena pořízení.

Nákup zásob a skutečná pořizovací cena se rozdělí například na tři analytické účty a to 112.1 – *Materiál v pevné skladové ceně*, dále 112.2 – *Oceňovací odchylky* a 112.3 – *Vedlejší pořizovací výdaje*.

Typické účetní případy mohou být:

<i>Text</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
5. Převzetí materiálu na sklad		
a) pevná cena	112.1	111
b) oceňovací odchylka	112.2	111
c) vedlejší náklady	112.3	111
6. Spotřeba materiálu		
a) materiál v pevné ceně	501	112.1
b) rozpuštění části oceňovací odchylky	501	112.2
c) rozpuštění části pořizovacích nákladů	501	112.3

2) Účtování přímo na skladové účty

U nakupovaných zásob lze složky pořizovací ceny zaúčtovat přímo na vrub příslušného účtu materiálu (112 – *Materiál na skladě*), případně při pořizování zásob vlastní výroby, např. nákup polotovarů (122 – *Polotovary*) nebo zboží (132 – *Zboží na skladě a v prodejnách*). Souvztažný zápis na stranu Dal účtů třídy 2 (nákup v hotovosti z pokladny), případně 3 (nákup na fakturu). Vyskladnění probíhá stejně jako v případě účtování přes účty pořízení.

3.3.3 Konec účetního období

1) Nevyfakturovaný příjem, zásoby na cestě

Konec účetního období je při účtování způsobem A méně náročný. Je však nutné provést některé další operace. Při situaci, kdy nějaké nakupované zásoby nebyly ještě převzaty na sklad, ale k dodání zásob podle právních předpisů již došlo²⁶ (například zásilka obilí uvázla při přepravě vlakem na překladišti), zaúčtují se takové zásoby do účtové skupiny 11 – *Materiál*, a sice např. na účet 119 – *Materiál na cestě*, strana MD a souvztažně na stranu Dal příslušné faktury – závazku na účet např. 321 – *Dodavatelé*.

²⁶ Například viz § 412 obchodního zákoníku

Naopak může nastat i situace, kdy již zásoba je přijatá na skladě, ale nemáme příslušnou fakturu. Pokud neznáme hodnotu faktury, zachytíme takové zásoby na stranu MD příslušného účtu pořízení zásob a na stranu Dal, dohadných účtů účtové skupiny 38 – Přejížděné účty aktiv a pasiv, účet 389 – *Dohadné položky pasivní*. Pokud hodnotu faktury známe, je vhodné ji zachytit na účtu 383 – *Výdaje příštích období*.

2) Inventarizace, inventarizační rozdíly

Při zjišťování skutečného stavu zásob fyzickou inventurou mohou být zjištěny rozdíly mezi skutečným a účetním stavem. Tyto rozdíly je nutné vyúčtovat do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

Český účetní standard pro podnikatele²⁷ uvádí, že technologické a technické ztráty vznikající ve výrobní, zásobovacím a odbytovém procesu nejsou mankem – jde o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.

V případě ztráty do norem přirozených úbytků zásob se účtuje na stranu Dal příslušných účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy (například ztráta z nakoupeného uskladněného krmiva zápisem MD 501 / D 112).

Pokud je skutečný stav nižší než účetní a nejde-li o ztráty do norem, účtujeme na stranu Dal účtů skupina 54 – Jiné provozní náklady (např. MD 549 – *Manka a škody* / D 112)

Přebytky zásob účtujeme na stranu Dal příslušného účtu skupiny 64 – Jiné provozní výnosy, popřípadě na stranu MD příslušných účtů skupiny 50 – Spotřebované nákupy (a to zejména v případě kdy je podezření na chybné účtování při vyskladnění zásob).

3.4 Účtování nakupovaných zásob způsobem B

Způsob „B“ se bude zdát z charakteristiky uvedené v kapitole 4.2 na první pohled jednodušší, je však pracnější na konci účetního období a nezbavuje povinnosti vést skladovou evidenci a určovat správnou výši ocenění zásob.

²⁷ ČÚS č. 7 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob

3.4.1 Otevření účtů

Probíhá identicky ze způsobem A. Při této účetní operaci se využívají účty třídy 1.

3.4.2 Přírůstky a úbytky během roku

Jak již uvádí kapitola 4.2.2, při způsobu účtování vstupuje jak cena pořízení zásob, tak i veškeré související vedlejší náklady rovnou na vrub účtů třídy 5 – Náklady (například účty 501 – *Spotřeba materiálu*, 504 – *Prodané zboží*).

Typické účetní případy:

<i>Text</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
1. Dodavatelská faktura za materiál		
a) částka faktury		321
b) cena pořízení materiálu	501	
c) DPH	343	
2. Faktura za externí přepravné nebo další externí náklady (provize, pojistné)		
a) částka faktury		321
b) cena pořízení materiálu	501	
c) DPH	343	
3. Vnitropodniková faktura za dopravu (v případě vlastní dopravy)	501	622
4. Celní výměr při pořízení zásob ze zahraničí		
a) Clo	501	379
b) DPH	343	379
5. Dodavatelská faktura za zboží		
a) částka faktury		321
b) cena pořízení zboží	504	
c) DPH	343	
6. Spotřeba materiálu	pouze zápis v evidenci	
7. Vyskladnění prodaného zboží	pouze zápis v evidenci	

3.4.3 Konec účetního období

Na konci účetního období je třeba zajistit, aby účetnictví věrně odráželo skutečný stav zásob. Při způsobu B se teprve koncem účetního období odúčtuje počáteční stav zásob.

Počáteční stavy příslušných účtů účtových skupin 11 – Materiál a 13 – Zboží se převedou na stranu MD příslušných účtů spotřeby materiálu a prodaného zboží v účtové skupině 50 – Spotřebované nákupy.

Zůstatky konečné se nastaví podle příslušné skladové evidence na stranu MD příslušného účtu materiálu a zboží, souvztažně s účty skupiny 50 na straně Dal. Vzorové účetní případy jsou tedy:

<i>Text</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
Převod počátečního zůstatku	5xx	1xx
Převod konečného zůstatku	1xx	5xx

Nevyfakturovaný příjem zásob a účtování inventarizačních rozdílů probíhá již shodně se způsobem A.

3.5 Účtování zásob vlastní výroby způsobem A

3.5.1 Otevření účtů

Otevření účtů zůstává prakticky beze změny od nakupovaných zásob. Počáteční stav se zaúčtuje na stranu MD příslušného účtu skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby, souvztažně k účtu 701 – *Počáteční účet rozvahový*.

3.5.2 Přírůstky a úbytky během účetního období

Princip účtování zásob vlastní výroby je (systémem průběžného účtování a využívání účtů třídy 1) podobný účtování zásob nakupovaných. Během účetního období se účtují všechny přírůstky a úbytky zásob na účtech skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby, souvztažné zápisy jsou k účtům skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti. V rámci skupiny 12 se používá obvykle tento účtový rozvrh syntetických účtů:

121 – *Nedokončená výroba*; 122 – *Polotovary vlastní výroby*; 123 – *Výrobky*; 124 – *Zvířata*.

Ve skupině 61 je potom na třetí pozici označení shodné:

611 – *Změna stavu nedokončené výroby*; 612 – *Změna stavu polotovarů*; 613 – *Změna stavu výrobků*; 614 – *Změna stavu zvířat*.

V průběhu výroby jsou spotřebované náklady kompenzovány přírůstkem nedokončené výroby (prostřednictvím výnosů skupiny 61). Nedokončená výroba obvykle vzniká provedením první operace na vyskladněném materiálu. Může být také ve formě pouze přiznané odměny za provedenou a neukončenou práci. Nedokončená výroba se může stát polotovarem (prostřednictvím snížení stavu nedokončené výroby a zvýšení stavu polotovarů). Při vzniku finálních výrobků je účtováno ve prospěch změny stavu výrobků a na vrub buď nedokončené výroby, nebo polotovarů – spolu se souvztažnými zápisy na účty skupiny 12.

Typické účetní případy mohou být:

<i>Text</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
Spotřeba materiálu	501	112		
Přírůstek nedokončené výroby	121	611		
Úbytek nedokončené výroby - Přírůstek polotovarů	611	121	122	612
Úbytek polotovarů - Přírůstek výrobků	612	122	123	613
Prodej výrobků na fakturu	311	601		
Vyskladnění výrobků	613	123		

3.5.3 Konec účetního období

Ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob se účtují na stranu MD účtů účtové skupiny 61 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti* – souvztažně na stranu Dal účtů skupiny 12 – *Zásoby vlastní výroby*.

Manka podobně jako u nakupovaných zásob na stranu MD skupiny 54 – Jiné provozní náklady, souvztažně se zápisem na stranu Dal skupiny 12.

Přebytky ve prospěch účtů účtové skupiny 61, souvztažný zápis na stranu MD účtů skupiny 12.

Manka a přebytky lze vzájemně vyrovnávat, avšak pouze tehdy když vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů zásob. Rozdíl, který vznikne po takovém vyrovnání, se posuzuje podle svého charakteru opět jako přebytek či manko a je tak o něm i účtováno.

3.6 Účtování zásob vlastní výroby způsobem B

3.6.1 Otevření účtů

Na počátku období je shodné se způsobem A.

3.6.2 Přírůstky a úbytky během účetního období

V průběhu účetního období se v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby žádné účetní zápisy neprovádějí a náklady, které jsou vynaloženy na výrobu, se účtují přímo do účtové třídy 5 – Náklady. Všechny zápisy se provádějí pouze ve skladové evidenci.

Zohlednění skutečného stavu zásob se v účetnictví provádí až koncem účetního období, při uzavírání účetních knih, a to na základě fyzické inventury provedené v rámci inventarizace.

3.6.3 Konec účetního období

Z podstaty způsobu B vyplývá, že zohlednění skutečného stavu zásob se v účetnictví provádí až při uzavírání účetních knih, a to na základě fyzické inventury provedené v rámci inventarizace. Účetní případy související s uvedením účetního stavu zásob do souladu se stavem skutečným jsou analogické s účtováním o nakupovaných zásobách, odlišnost spočívá ve využití účtů skupiny 61.

Počáteční stav zásob (stav zásob k prvnímu dni účetního období) se převedou z účtů skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby strana Dal na účty skupiny 61 na stranu MD. Konečný stav zásob vlastní výroby (zjištěný ze skladové evidence) se zaúčtují na stranu MD účtů skupiny 12 a na stranu Dal příslušných účtů skupiny 61. Účtuje se tedy:

<i>Text</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
Převod počátečního zůstatku	61x	12x
Převod konečného zůstatku	12x	61x

Účtování inventarizačních rozdílů je potom shodné se způsobem A.

3.7 Ostatní účetní operace

3.7.1 Prodej materiálu

1) Způsob A

U způsobu A je prodej zásob účtován jako úbytek do nákladů a zároveň výnos z prodeje proti pohledávkám, případně tržba v hotovosti proti pokladně. Rovněž i při tomto způsobu účtování je velice důležité kontrolovat úplnost a včasnost vyskladnění a vystavení faktur.²⁸

Příklad účetních případů:

<i>Text</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
Vystavená výdejka na prodej materiálu	542	112
Vystavená faktura na prodej	311	642
Vystavená faktura zařazená do deníku až následující úč. období	311	385
Likvidace vystavené faktury	385	642

2) Způsob B

V případě způsobu B jsou nakupované zásoby účtovány do nákladů. Při jiném použití je třeba okamžitě provést přeúčtování na správný účel použití. To znamená v případě prodeje

²⁸ Louša, F. Zásoby: Komplexní průvodce účtováním a oceňováním.

materiálu přeúčtovat příslušnou hodnotu z účtu 501 – *Spotřeba materiálu* na účet 542 – *Prodáný materiál*. Opět platí ustanovení, že u způsobu B musí být vedena skladová evidence, a proto na všechny prodané zásoby v určitém účetním období musí být vystaveny v tomtéž období vydané faktury a na veškeré použití zásob pro vlastní potřebu výdejky do spotřeby. To neplatí pouze pro maloobchodní prodej bez skladové evidence³⁰.

3.7.2 Přeskladnění výrobků do vlastní prodejny

Při přeskladnění hovoříme o aktivaci výrobků převedených do vlastních prodejen prostřednictvím účtu aktivace např. 621 – *Aktivace materiálu a zboží*. Vyhláška²⁹ určuje, že náplní rozvahové položky zboží jsou také zásoby vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen.

3.7.3 Darování zásob a jejich přijetí

V případě darování je účtování jednoduché, obtížnější je daňová stránka věci. Příjemce daru hradí darovací daň, dárce hradí darovací daň při darování do ciziny, nebo jako ručitel.

Příklad účetních případů³⁰:

Dárce:			Příjemce daru:		
<i>Text</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>	<i>Text</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
1. Darování zásob	543	1xx	Příjem daru	1xx	413
2. Darovací daň	(378	345)	Darovací daň	538	345
3. Darovací daň					
do ciziny	378	345			
5. Odvod DPH	543	343			

pozn. Darující odvádí DPH z obvyklé ceny, tj. z potenciální prodejní ceny.

²⁹ § 9 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

³⁰ Louša, F. Zásoby: Komplexní průvodce účtováním a oceňováním.

4 Specifika účtování zvířat

4.1 Úvod

Oproti běžným firmám má účetnictví v zemědělství celou řadu specifík, vyplývajících s charakteru činnosti. Zejména se jedná o účtování zvířat, která tvoří hlavní náplň účtování živočišné výroby v rybářství. Při řešení účtování zásob je velmi důležité, jakou metodu účtování podnik zvolí. Jedná se o rozhodnutí, zda použít běžný způsob podvojného účtování nebo použít tzv. zjednodušený způsob účetnictví, tak jak to umožňuje zákon o účetnictví³¹. V rámci zvoleného rozsahu účetnictví je i důležité rozhodnutí, jak budou účtovány zásoby. Zde účetní předpisy nabízí dva způsoby „A“ a „B“.

4.2 Rozdělení zvířat na dlouhodobý majetek a zásoby

Na úvod je třeba uvést, že zemědělská výroba včetně chovu zvířat (a tedy i ryb) patří k výrobnímu typu činnosti a i zde je nutné zajistit zachycování produktů vlastní výroby. Pro účtování o zvířatech tj. i rybách jsou – stejně jako u ostatních aktiv – rozhodující jednotlivá ustanovení Českých účetních standardů a vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Podnik musí zejména rozlišit, zda dané zvíře, či zvířata, která chová, jsou hmotným majetkem, anebo patří do zásob. Na zvířata je tedy pohlíženo stále pohledem účetních předpisů (zejména prováděcí vyhlášky), i když zákon o daních z příjmů respektuje vymezení účetními předpisy. V dlouhodobém hmotném majetku se jedná o zařazení do položky Základní stádo a tažná zvířata. Přímou vymezenou jakou součástí dlouhodobého majetku bez ohledu na výši ocenění jsou plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a hus, tažné a dostihové koně, osly, muly a mezky.

Ryby jako zvířata nejsou přímo vymezena jako dlouhodobý majetek v ustanoveních vyhlášky³². Avšak vyhláška stanovuje, že podle rozhodnutí účetní jednotky lze do položky základního stáda zařadit i zvířata jiných hospodářsky využívaných chovů.

³¹ § 13a zákona číslo 563/91 Sb. O účetnictví

³² § 7 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Naopak mladá chovná zvířata a zvířata ve výkrmu (tedy se u nich očekává jednorázový zisk – z prodeje apod.) patří do zásob, vyhláška zde specifikuje přímo ryby jako součást zásob.

Účetní předpisy další rozdělení již nespecifikují, proto je rozhodnutí, zda vést ryby jako dlouhodobý hmotný majetek nebo zásob nemusí být vůbec jednoduché, avšak je plně v kompetenci účetní jednotky.

4.3 Oceňování zvířat

Účetní předpisy určují, že zvířata evidovaná v rámci zásob se oceňují v principu shodně jako ostatní druhy zásob.

Nakoupená zvířata se oceňují pořizovací cenou. Do té patří cena pořízení a ostatní náklady s pořízením související (zjevně vyplývající z faktur a kupních smluv apod.). Zvířata vlastního odchovu (příchovky) se oceňují vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou pokud nemohou být tyto náklady stanoveny.

Složitější může být stanovení vlastních nákladů. Ty zákon vymezuje jako přímé náklady vynaložené na chov zvířat (živočišnou výrobu), popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k živočišné výrobě. Přímými náklady mohou být např. krmivo, energie v příslušných objektech.

Nepřímými náklady jsou takové, které nelze určit přímo a přesně, protože se vztahují k více činnostem podnikatelského subjektu, se zahrnou poměrnou částí vztahujícími se k živočišné výrobě. Patří mezi ně náklady režijního nebo správního charakteru, například se může jednat o náklady na vedení účetnictví, mzdové náklady managementu firmy, odbytové náklady (náklady na zajištění prodeje – odbytu a jiné)

Podle ČUS č. 15 lze vlastní náklady vyčíslit pomocí buď skutečné výše nákladů, nebo výše nákladů podle operativních (plánových) kalkulací, které si účetní jednotka stanoví s ohledem na konkrétní podmínky. Vlastní náklady jsou odrazem skutečných nákladů, a nekalkuluje se v nich se ziskem.

4.4 Způsoby účtování

Podnik může zvolit ze způsobu účtování A nebo B. Tyto způsoby jsou popsány podrobně v kapitole 3.2 Způsoby účtování. Je třeba pouze připomenout, že pro lepší přehled o zásobách během účetního období je lepší volit způsob A evidence zásob i přes vyšší náročnost v průběhu účetního období.

4.4.1 Specifická náplň účtových skupin třídy 6

Specificky s účtováním zvířat se v účtové třídě 6 mohou sledovat například následující účty:

v třídě 60:

- tržby za výrobky živočišné výroby
- tržby za výrobky pomocné výroby

ve třídě 61:

- příchovky zvířat
- přírůstky zvířat
- prodej zvířat
- úhyny zvířat
- manka a škody do normy u zvířat.

4.4.2 Účtování přírůstků a úbytků

1) Pořízení

Zvířata může firma pořídit nákupem, potom pro jejich účtování platí stejné podmínky jako pro účtování nakupovaných zásob s tím rozdílem, že využívá stavový účet zvířat (124 – *Zvířata*). Samozřejmě se spolu s cenou pořízení účtují i další náklady související s pořízením (doprava – externí či vlastní, provize, pojištění a podobně) také na stranu MD účtu 124 souvztažně se zápisy na odpovídající účty třídy 2 nebo 3 respektive 6 při vnitropodnikové přepravě.

K účtování přírůstků zvířat vlastní činnosti (příchovků) se používá stavový účet zvířat 124 se souvztažným zápisem na účet změny stavu (skupina 61) účet 614 – *Změna stavu zvířat*.

Vzorové účetní případy:

<i>Text</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
1. Nákup zvířat (dodavatelská faktura)	124	321
2. Doprava zvířat vlastní dopravou	124	622
3. Doprava externím dopravcem (v hotovosti)	124	211
4. Přírůstek zvířat	124	614
5. Přeražení zvířat jako zboží	614	124
6. Aktivace zboží	132	621

2) Vyřazení, Úbytek

Vyřazení zvířat připadá v praxi v úvahu zejména pro prodej, dále pro vlastní potřebu, dary, předání k přezkoušení jakosti. Běžnými účetními případy je účtování o prodeji, zde se účtuje o vyřazení (snížení) stavu zásob a souběžně zápis o prodeji.

Vyřazení zvířat pro vlastní potřebu se projeví pouze ve skladové evidenci, dokladem bude pouze výdajový doklad, na němž je provedeno označení, že jde o výdej pro vlastní potřebu. Výdej může být v peněžním ocenění (vlastní náklady), avšak pro účely daně z přidané hodnoty musí být tato hodnota přepočtena na cenu obvyklou, která je pak základem odvodů DPH (v příslušném zdaňovacím období) a daně z příjmů (na konci roku).

V případě vyřazení zvířat právě nakoupených je situace jednoduchá v tom, že nevznikly žádné přírůstky. Vyřazení z evidence proběhne ve výši pořizovací ceny. Při vyřazení zvířat kdy vznikly váhové přírůstky, se přírůstky ocení vlastními náklady, případně určenou reprodukční pořizovací cenou.

U výrobního zpracování zvířat lze účtovat také o převodu zvířat na zpracování na účet polotovarů.

Přehled účetních případů:

<i>Text</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
1. Tržby za prodaná zvířata	311	601
2. Snížení stavu zvířat	614	124
3. Prodej zvířat ve vlastní prodejně	211	604
4. Snížení stavu zboží	504	132
5. Přeřazení zvířat jako polotovarů	122	124
Při využití účtů změn stavu	614	124
	122	612

4.4.3 Účtování koncem účetního období

Zásadní účetní operací koncem účetního období je zjištění skutečných stavů inventarizací a opravení stavu ve skladové evidenci o případné inventarizační rozdíly. Může nastat obecně trojí situace a to buď manko do normy přirozeného úbytku, manko nad normu a přebytek.

Správné provedení inventur může být velmi komplikované, a je třeba zvolit vhodné metody (vážení, měření, počítání, propočet), pro zjištění správného výsledku.

Účtování o nezaviněných úhynech zvířat (zjištěných při inventarizaci do norem přirozeného úbytku stanovených vnitropodnikovou směrnicí) se zaúčtuje stejným způsobem jako snížení stavu zvířat v důsledku úbytku (prodeje).

V případě škod a manka nad rámec norem podle vnitropodnikové směrnice se účtuje buď na vrub příslušných účtů nákladů, či uplatněné vůči zaměstnancům k náhradě, popřípadě vůči jiné osobě.

Mimořádná manka a škody (tj. manka při mimořádných operacích vzhledem k běžným činnostem účetní jednotky a také případy mimořádných událostí vyskytujících se nahodile), jako například škody v důsledku úhynů na zvířatech a podobně. Tyto manka a škody se účtují na stranu MD účtů skupiny 58 – Mimořádné náklady.

Přebytky zjištěné při inventarizaci se účtují na stranu MD účtu zvířat a souvztažně na stranu Dal účtů změn stavu.

Náhrady ztrát se účtují do výnosů buď do skupiny 64 – Jiné provozní výnosy nebo 68 – Mimořádné výnosy, podle toho, jak byly účtovány náklady související se vzniklou škodou.

<i>Text</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
Přebytek zvířat	124	614
Manko do normy	614	124
Manko nad normu	549	124
Mimořádné manko	582	124
Zaviněné manko zaměstnancem	335	124
Předpis manka k náhradě jiné osobě	378	124
Předpis náhrady manka nad normu od pojišťovny	378	648
Předpis náhrady mimořádného manka	378	688

4.4.4 Daňové souvislosti manka a škod

Z pohledu zákona o daních z příjmů jsou manka a škody na zásobách považována za daňový náklad v případech technologických a technických úbytků a úbytků vyplývajících z přirozených vlastností zásob vznikající například rozprachem, sesycháním, v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu a také nezaviněné úhynů zvířat, která nejsou z hlediska zákona o daních z příjmů hmotným majetkem.

Toto ustanovení platí do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků stanovené poplatníkem. Správce daně může posoudit, zda výše stanovené normy odpovídá charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností a o zjištěný rozdíl upravit základ daně. Škodou není prokázaný nezaviněný úhyn nebo nutná porážka zvířete základního stáda.

5 Daňová evidence

Daňová evidence má za cíl poskytnout údaje potřebné ke zjištění základu daně z příjmů. Vychází ze zákona o daních z příjmů³³ a ze zákona o správě daní a poplatků (evidence stanovená obecně závaznými právními předpisy)³⁴ a je určena pro subjekty, které nejsou účetními jednotkami ve smyslu zákona o účetnictví.

5.1 Vymezení zásob

V případě vymezení zásob platí přiměřeně účetní předpisy. Zejména to platí při povinnosti zjistit skutečný stav zásob k poslednímu dni zdaňovacího období a pro z toho plynoucí úpravu základu daně, která v podstatě připomíná zohlednění inventurních rozdílů, tak je uvedeno v případě inventur u účetních jednotek vedoucích účetnictví. Věcné vymezení zásob je téměř shodné s vymezením v účetnictví viz kapitola 1.

5.2 Evidence zásob

K daňové evidenci zásob se používají nejčastěji skladní karty. Zvláště u této evidence by měl podnikatel zvažovat míru podrobnosti evidence podle charakteru své činnosti. U rybářských firem je předpoklad evidence na skladních kartách jak ve hmotnostních jednotkách a poté je patřičným způsobem ocenit (prokázat stav zásob v Kč).

5.3 Oceňování zásob

Do daňové evidence zapisuje podnikatel zásoby v ocenění, které vychází ze způsobu, jakým byla příslušná zásoba získána. Při pořízení formou nákupu se oceňuje pořizovací cenou, v případě pořízení zásob ve vlastní režii (tzn. i chovu zvířat) použije ocenění ve vlastních nákladech, při nabytí darováním nebo děděním je oceněním cena zjištěná pro účely daně dědické nebo darovací. Vklad zásob do obchodního majetku podnikatele se oceňuje pořizovací cenou nebo reprodukční pořizovací cenou.

³³ § 7b zákona číslo 589/1992 Sb. O daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

³⁴ § 39 odst. 1 zákona číslo 337/1992 Sb. O správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

5.4 Zachycení zvířat v daňové evidenci

Daňová evidence zachycuje pouze příjmy a výdaje související se zjištěním základu daně z příjmů. Stav zvířat se zachycuje na skladních kartách. Ocenění zvířat se provede podle skutečně vynaložených vlastních nákladů, vzhledem k charakteru rybářské výroby se jeví jako nejlogičtější postup stanovit zúčtovací cenu za jednu měrnou jednotku, tedy kilogram. Toto je však plně v kompetenci podnikatele, neboť daňová evidence nemá předepsanou formu.

5.5 Inventarizace zásob v daňové evidenci

Podnikatel vedoucí daňovou evidenci musí koncem zdaňovacího období zjistit skutečný stav zásob a upravit o případné rozdíly základ daně. O tomto zjištění je povinen provést zápis. Je tedy nutné zjistit stav dle dokladů (podle skladních karet) a porovnat ho se stavem skutečným, který byl zjištěn fyzickou inventurou.

VI. PRAKTICKÁ ČÁST

Praktická část bakalářské práce se zaměřuje na způsob účtování zásob (hlavní důraz je kladen na zásoby vlastní výroby, konkrétně ryby) v rybářském podniku vedoucím účetnictvím. Je zde uvedena část účtového rozvrhu, postupy účtování, používané doklady, skladová evidence zvířat (ryb). Také jsou zde objasněny účetní operace související se specifiky chovu ryb, převody mezi rybníky, sádkami, inventarizace. V poslední kapitole praktické části je ve stručnosti uveden způsob evidence ryb u malého rybářského podniku vedoucího daňovou evidenci. Názvy podniků na jejich žádost vzhledem k ochraně jejich informací neuvádím, označuji proto tyto podniky jako podnik A (akciová společnost vedoucí účetnictvím) a podnik B (malý rybářský podnik vedoucí daňovou evidenci).

6 Představení firem

Rybářská firma A, která mi umožnila nahlédnout do účetnictví a poskytla mi všechny potřebné informace, má více než pětisetletou tradici v chovu ryb na rybnících. Po roce 1989 na tuto tradici navázala i nově vzniklá akciová společnost s produkcí ryb na více než 2500 ha vlastních rybníků. Společnost vlastní také sádky a rybí líheň

Zabývá se především chovem tržních ryb, zejména kapra (přes 90 % podílu na celkové produkci), candáta, štiky, sumce, lína, a některých dalších druhů. Svou produkcí se podílí zhruba na 10 % celkové produkce sladkovodních ryb v České republice. Významný podíl na obchodní činnosti má také produkce a obchod s okrasnými rybami, jesetery, kachňaty a násadami různých druhů ryb pro rybářské revíry. Kromě produkce ryb patří k činnostem podniku doprava, zemní práce, a další.

Podnik A je organizován do několika středisek, a to jednak podle lokalit, ale i podle druhů činnosti (středisko Chov ryb, středisko Služby, Správní středisko atd.) a vede jednookruhové vnitropodnikové účetnictví.

Podnik B byl založen roku 1992. Jeho majitel je samostatně hospodařícím rolníkem asi na 20 rybnících, vlastní sádky a několik kamionů na přepravu ryb. Zabývá se chovem kapra, štiky, okrasných ryb. Kromě produkce ryb se zabývá i obchodní činností a přípravnými zemními pracemi.

7 Evidence zásob, používané doklady

Podnik A eviduje všechny zvířata pouze v zásobách. Využívá tak plně ustanovení účetních předpisů, vzhledem k tomu, že ryby nejsou pevně stanoveny jako součást dlouhodobého majetku, tj. základního stáda.

7.1 Nakupované zásoby

Nakupované zásoby tvoří zejména materiál – stavební materiál, náhradní díly, ochranné pomůcky, pohonné hmoty, maziva, obaly a podobně.

Evidence nakupovaných zásob Podnik A vede na skladových kartách, ať už se jedná o materiál či zboží. Pro nakupované zásoby podnik používá skladové doklady (příjemka, výdejka, převodka) vystavené na základě prvotních dokladů (faktury, prodejky, dodací listy). Materiál se eviduje podle jednotlivých druhů, a tyto druhy jsou dále rozděleny na místa uskladnění.

7.2 Zásoby vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby tvoří nejvýznamnější položku zásob v podniku asi 89,5 % hodnoty všech zásob (viz příloha číslo 1 – Rozvaha). Jejich evidenci je proto věnován patřičný důraz, neboť je velmi důležité nejen správné zachycení zásob z hlediska požadavků zákona o účetnictví, ale také z hlediska vypovídacího, protože tato evidence tvoří podklad pro manažerské rozhodování ve firmě.

Mezi zásoby vlastní výroby patří výlučně zvířata tj. ryby, které se evidují podle druhů ve hmotnostních jednotkách, podle tří chovných středisek. Hmotnostní jednotky jsou prostřednictvím vnitropodnikových cen vyjádřeny i peněžně. Jedná se jednak o ryby nakoupené, sledované odděleně od ryb vlastního odchovu. Vzhledem k charakteru rybářství není technicky možné přesně zjistit aktuální stav ryb v rybnících, a proto se evidence pohybu ryb provádí až při výlovech. Stav ryb v rybnících jsou proto sestavovány jednou ročně v součtu za jednotlivá chovná střediska, a v součtu celkovém.

Druh	Kapr	Lin	Štika	Candát	Sumec	Amur	Tol.	Ostatní
Podíl v %	99,79	0,02	0,01	0,01	0,01	0,03	0,04	0,09

Tab. č. 1 Evidované druhy ryb a jejich podíl na celkovém obratu

Používané doklady jsou příjemka, výdejka, převodka. Příjemka se používá jak při příjmu nakupovaných ryb, tak i při násadě ryb na rybník, při příjmu ryb z rybníku do sádek mezi středisky.

V následující tabulce je evidenční karta za druh ryb, konkrétně kapra. Je na ní uveden jak počáteční, tak konečný stav, údaje o přírůstcích a úbytcích a konečný stav. Evidence probíhá ve hmotných jednotkách (metrických centech 1 q = 100 kg) a na stav v Kč je převedena pomocí zúčtovací ceny (vyjma položek nákupu kde se ocenění pořizovací cenou)

Kapr						
	Ceník SZC		31 Kč / kg			
	Středisko 1		Středisko 2		Celkem	
	q	Kč	q	Kč	q	Kč
Stav k 1. 1. 2004	1533	4 752 300	1245	3 859 500	2778	8 611 800
Přírůstek	6914	21 433 400	6649	20 611 900	13563	42 045 300
Nákup	220	680 000	206	637 000	426	1 317 000
Zdroje celkem	8667	26 867 700	8100	25 110 000	16767	51 977 700
Ztráty	276	855 600	131	406 100	407	1 261 700
Výlov	5766	17 874 600	6339	19 650 900	12105	37 525 500
Prodej násad	0	0	7	21 700	7	21 700
Stav k 31. 12. 2004	3078	9 541 800	2106	6 528 600	5184	16 070 400

Tab. č. 2 Evidenční karta ryb podle druhu a středisek za rok 2004

8 Oceňování zásob

V podniku A je stanoveno oceňování zásob na základě vnitropodnikové směrnice. Pravidla oceňování jsou rozdělena na zásoby nakupované, tak i zásoby vlastní výroby – konkrétně potom zvířata.

8.1 Oceňování nakupovaných zásob

Nakupované zásoby se oceňují skutečnými pořizovacími cenami, které zahrnují cenu pořízení a dále vedlejší pořizovací náklady (dopravné, clo, provize, pojistné a jiné). Jednotlivé položky vedlejších nákladů jsou přímo přiřazovány jednotlivým druhům nakupovaných zásob.

8.2 Oceňování zásob vlastní výroby

Zásoby vyrobené ve vlastní režii (nedokončená výroba, polotovary a výrobky) se oceňují v předem stanovených nákladech podle vnitropodnikové kalkulace, zahrnující přímé náklady a výrobní režii, tedy na úrovni vlastních nákladů výkonu. Je však nutné poznamenat, že Podnik A ve skladu k 31. 12. 2004 žádné výrobky vlastní výroby neměl. Podle informací od ekonoma firmy tyto výrobky jsou totiž plně vyskladněny nebo spotřebovány při činnosti podniku. Typickým výrobkem vlastní výroby Podniku A je betonová směs používaná ke stavebním pracím.

9 Způsob oceňování zvířat

Zvířata jsou podle vnitropodnikové směrnice oceňována vlastními náklady. Stanovení těchto vlastních nákladů je stěžejní pro správné ocenění zvířat, a proto je mu věnována náležitá pozornost.

Jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, Podnik A eviduje ryby ve hmotnostních jednotkách, které jsou vyjadřovány v penězích prostřednictvím vnitropodnikové zúčtovací ceny (je to také logické řešení, neboť sotva je možné v jakémkoli okamžiku znát přesně vlastní náklady a správně tak stanovit vnitropodnikovou cenu).

9.1 Vnitropodniková cena ryb

Podnik A stanovuje tuto vnitropodnikovou cenu na základě předběžné kalkulace vlastních nákladů souvisejících s produkcí ryb. Cena je členěna podle druhů ryb, neboť lze tak rozlišit případné specifické náklady, které vznikly na konkrétní druh ryby. Tato cena je vyjádřena v korunách za kilogram.

Druh ryby	Kapr	Lín	Štika	Candát	Sumec	Amur	Tol.	Jeseter	Cejn
Cena/Kg	31	19	38	55	54	16	13	80	12

Tab. č.3 Vnitropodnikové zúčtovací ceny podle jednotlivých druhů ryb

Pro správné ocenění Podnik A sleduje veškeré náklady související s produkcí ryb v potřebném analytickém členění, aby bylo možné správně zachytit hodnotu ryb. Součástí vlastních nákladů je v Podniku A zejména spotřeba hnojiv, léčiv a desinfekce, krmiv, paliv, chemických ochranných prostředků, pohonných hmot, elektrické energie, plynu, páry a vody. Tyto náklady podnik sleduje velmi pečlivě a eviduje je po minimálně po měsících.

Principiálně se vnitropodniková cena stanovuje poměrem vlastních nákladů na chov ryb a produkcí daného druhu v kilogramech.

Při jakémkoli pohybu zásob vlastní výroby, jsou potom tyto oceněny vnitropodnikovou cenou. Ve vnitropodnikové směrnici Podniku A není přímo zachycen způsob změn těchto zúčtovacích cen. Sledování vlastních nákladů a stanovování vnitropodnikové ceny je plně v kompetenci ekonomů firmy a žádné předem stanovené podmínky tvorby těchto cen ve firmě nejsou.

10 Účtování zásob

Podnik A používá způsob A účtování zásob. Využívá tedy účtů pořízení a účtů stavu zásob na skladě. Podnik účtuje v systému LCS Helios IQ. Účetní doklady jsou buď zpracované počítačově, nebo ručně (převodky, příjemky či výdejky).

10.1 Účtový rozvrh

Firma využívá účtový rozvrh na základě směrné účtové osnovy, a vychází při tom v číslování z původní účtové osnovy pro podnikatele z roku 2003, upravené samozřejmě o změny vyplývající ze směrné účtové osnovy. Jsou zde uváděny pouze účty, které tvoří specifickou náplň ohledně účtování nakupovaných zásob a zvířat. Účty jsou v analytickém členění podle druhů materiálu či zásob vlastní výroby a jsou uvedeny v tabulce číslo 5.

č. účtu	Analytické členění účtů materiálu	č. účtu	Analytické členění účtů zás. vl. výr.
111 100	<i>Pořízení materiálu</i>	123 500	<i>Výrobky – betonová směs</i>
111 200	<i>Převod mezi sklady</i>	124 100	<i>Pořízení násad</i>
112 002	<i>Hnojiva</i>	124 101	<i>Ryby v rybnících</i>
112 003	<i>Drobný hmotný majetek bez ocenění</i>	124 103	<i>Plánovaný přírůstek ryb</i>
112 004	<i>Léčiva a desinfekce</i>	124 155	<i>Divoká kachňata</i>
112 005	<i>Krmiva</i>	124 450	<i>Ryby na sádkách</i>
112 007	<i>Stavební materiál</i>	124 930	<i>Zvířata – psi</i>
112 008	<i>Náhradní díly a součástky</i>	č. účtu	Analytické členění účtů zboží
112 009	<i>Ostatní materiál</i>	131 100	<i>Pořízení zboží</i>
112 010	<i>Ochranné pomůcky a oděvy</i>	132 100	<i>Tržní ryby na sádkách</i>
112 012	<i>Paliva</i>	132 200	<i>Zboží Rybárna</i>
112 014	<i>Chemické ochranné prostředky</i>	132 300	<i>Nakoupené tržní ryby</i>
112 071	<i>Pohonné hmoty</i>	132 301	<i>Cenové odchylky z nákupu tržních ryb</i>
112 081	<i>Mazadla</i>	132 500	<i>Nakoupené výrobky z ryb</i>
112 150	<i>Vratné obaly</i>	132 501	<i>Cenové odchylka z nákupu výr. z ryb</i>
č. účtu	Analyt. členění účtů výnosů	č. účtu	Analyt. členění účtů změn stavu
601 101	<i>Tržby za násadové ryby</i>	614 101	<i>Ryby v rybnících</i>
601 450	<i>Tržby za tržní ryby</i>	614 104	<i>Prodej násad</i>
604 200	<i>Tržby za zboží</i>	614 450	<i>Ryby na sádkách</i>
604 300	<i>Tržby z překupu tržních ryb</i>	614 930	<i>Úhyn zvířat</i>
604 600	<i>Tržby ostatní</i>	č. účtu	Analyt. členění ost. výnosových účtů
č. účtu	Analyt. členění nákladových účtů	621 112	<i>Aktivace materiálu a zboží</i>
501 002	<i>Spotřeba hnojiv</i>	621 300	<i>Aktivace zboží</i>
501 005	<i>Spotřeba krmiv</i>	622 320	<i>Aktivace vnitropodnikových služeb</i>
504 100	<i>Prodané ryby v ceně pořízení</i>	648 200	<i>Nárok na náhradu škod</i>
504 300	<i>Prod. nakoup. ryby v ceně pořízení</i>	688 100	<i>Mimořádné výnosy – náhrada škod</i>
549 100	<i>Manka a škody – doložené krádeže</i>		
549 109	<i>Manka a škody nad normu</i>		
588 100	<i>Mimořádná manka a škody</i>		

Tabulka č. 5 Analytické členění vybraných účtů zásob a účtů souvisejících v roce 2004

10.2 Účtování nakupovaných zásob

Účtování nakupovaných zásob probíhá prakticky standardně bez zvláštností vzhledem k rybářské výrobě. Samozřejmě je využití analytických účtů zásob (dle účtového rozvrhu). Účtování nakupovaných zásob je proto uváděno pouze okrajově pro doplnění, na příkladu nákupu krmiva na fakturu, s následnou příjemkou a výdejkou.

10.2.1 Účtování přírůstků nakupovaných zásob

Při nákupu materiálu na fakturu je vystavena průvodka k došlé faktuře, kde je uveden jednak dodavatel, údaje o faktuře, částka, a hlavně předkontace do deníku. Přijatá faktura za materiál od dodavatele (konkrétně za krmivo) se tedy účtuje:

<i>č.. Text</i>	<i>Částka</i>	<i>Počet</i>	<i>Kč/MJ</i>	<i>MD</i>	<i>Dal</i>
1) Částka faktury	Kč 3513,00			-	321 000
2) Cena krmiva	Kč 2952,18	150q	19,68	111 100	-
3) DPH 19 %	Kč 560,82			343 219	-

Příjemka na krmivo a jeho přijetí na sklad se účtuje

<i>č. Text</i>	<i>Částka</i>	<i>MD</i>	<i>Dal</i>
4) Příjem na sklad	Kč 2952,18	112 005	111 100

10.2.2 Výdej nakupovaných zásob

Výdej probíhá vždy v rámci výdejky. Ocenění je průměrnou cenou vypočtenou váženým aritmetickým průměrem

<i>č. Text</i>	<i>Částka</i>	<i>Počet</i>	<i>Kč/MJ</i>	<i>MD</i>	<i>Dal</i>
5) Výdej ze skladu	Kč 708,48	36q	19,68	501 005	112 005

Převod nakupovaných zásob mezi sklady probíhá na základě převodek, účtuje se s využitím účtů převodu materiálu mezi sklady. Nakupované zásoby se však obvykle mezi sklady příliš nepřevážejí. To platí spíše o rybách, tedy zásobách vlastní výroby, kterým je věnována další kapitola.

V případě nákupu ryb jako zboží se účtují na analytický účet 131.100 – *Pořízení zboží* souvztažně jako závazek za dodavateli zboží na účtu 321 – Dodavatelé. Převzetí na sklad je operací mezi účty 131.100 a 132.100. Samotný prodej zboží probíhá ve dvou krocích – jednak předpis prodeje na účtech MD 311 a výnosem Dal 604.300 a potom úbytkem zboží MD 504.300 a souvztažně 132.100. Jednotlivé účetní případy jsou popsány v příkladu v kapitole 5.5.5 – Vybrané účetní případy.

10.2.3 Účtování zásob vlastní výroby – ryb

Účtování probíhá způsobem A evidence zásob, s využitím účtů skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby, konkrétně analytických účtů k účtu 124 – Zvířata (viz vybrané účty účtového

rozvrhu v kapitole 5.1.1). Ryby jsou evidovány v hmotnostních jednotkách, na sledování v jednotkách peněžních slouží vnitropodnikové ceny ryb (viz kapitola 5.4.1). I když evidence je podle jednotlivých druhů ryb, analytické členění účtů člení ryby podle místa (sádky, rybníky).

A) Účtování nakupovaných ryb

Přírůstky účtu 124 mohou být jednak z důvodu nákupu ryb (obvykle nákup násad) ty se potom sledují na straně MD účtu 124 100 – *Pořízení násad*. Faktura za násadové ryby se zaúčtuje na účet pořízení, a příjem násadových ryb na rybník se na základě příjemky zaúčtuje na stav účtu 124 101 – *Ryby v rybnících* strana MD souvztažně se zápisem na straně D účtu 124 100.

B) Účtování ryb vlastního odchovu

Přírůstky vlastního odchovu se účtují na příslušný analytický účet účtu 124, souvztažně se zaúčtováním změny stavu na příslušný analytický účet k účtu 614. Úbytky se potom účtují opačným postupem. Převody mezi rybníky, či mezi rybníkem a sádkami se ve firmě účtují ve dvou krocích. Jednak úbytek ryb na rybnících souvztažně se snížením účtu změny stavu ryb na rybnících (ocenění ve vnitropodnikové ceně – u kapra například 31,- Kč / kg), a potom zvýšením stavu ryb na sádkách a souvztažným zvýšením účtu změny stavu ryb na sádkách v ocenění opět ve vnitropodnikové ceně, zvýšené o náklady s přepravou, tzn. v roce 2004 byla vnitropodniková cena zvýšená o 1,- Kč na kg, tj. příjem kapra na sádky proběhl ve vnitropodnikové ceně 32,- Kč / kg. Účetní případy jsou popsány v kapitole 5.5.5 – Vybrané účetní případy.

10.3 Vybrané účetní případy

V této kapitole jsou vyjmenovány nejčastější účetní případy související se zásobami v podniku A, důraz je kladen na účetní operace související s chovem ryb, proto je nákup materiálu, a ostatních nakupovaných zásob ukázán na příkladu v kapitole 5.5.2. Zejména je uveden způsob účtování přesunu nakoupených násad do rybníků, výlov ryb a následný přesun na sádky, které v tomto případě slouží jako jakýsi „sklad“, dále účetní případy související s prodejem tržních ryb přímo ze sádek, jako zboží (aktivovaného do vlastní prodejny).

A) Nákup násad a přesun na rybník

č.	Text	MD	Dal	Kč
1.	Nákup násad (300 kg)	124.100	321.000	18000
2.	Vlastní doprava	124.100	622.320	1320
3.	Předání do rybníku (300 kg)	124.110	124.100	19320

B) Výlov ryb a předání na sádky

č.	Text	Částka	Počet kg	Kč/MJ	MD	Dal
1.	Výlov kapra	553660	17860	31,-	614.101	124.110
2.	Předání na sádky	570240	17820	32,-	124.450	614.450

pozn. ocenění je ve vnitropodnikové ceně, která je při předání na sádky zvýšena o náklady za přepravu, v roce 2004 byly vykalkulovány na 1,- Kč / kg.

C) Prodej tržních ryb ze sádek

č.	Text	Částka	Počet	Kč/MJ	MD	Dal
1.	Prodej kapra (12 q)	47964	1200	39,97	311.100	601.450
1.	Úbytek kapra (12 q)	38400	1200	32	614.450	124.450

D) Vlastní ryby jako zboží

č.	Text	Částka	Počet	Kč/MJ	MD	Dal
1.	Aktivace (500 kg)	16000	500	32	132.200	621.300
2.	Úbytek kapra (500 kg)	16000	500	32	614.450	124.450
3.	Prodej zboží (300 kg)	11502	300	38,34	311.401	604.200
4.	Úbytek zboží (300 kg)	9600	300	32	504.100	132.200

D) Nakoupené ryby jako zboží

č.	Text	Částka	Počet	Kč/MJ	MD	Dal
1.	Pořízení kapr (800 kg)	39200	800	49	131.100	321.000
2.	Převzetí - sádky (800 kg)	39200	800	49	132.100	131.100
3.	Prodej kapr (500 kg)	30750	500	61,5	211.100	604.300
4.	Úbytek zboží (500 kg)	24500	500	49	504.300	132.100

E) Škody, manka, úhyn ryb (kapr – vnitropodniková cena 32,- Kč / kg)

<i>č. Text</i>	<i>Částka</i>	<i>Počet</i>	<i>Kč/MJ</i>	<i>MD</i>	<i>Dal</i>
1. Úhyn do normy	9600	300	32	614.930	124.450
2. Manko nad normu	16000	500	32	549.109	124.450
3. Náhrada manka	16000	----	----	211.100	648.200
4. Úhyn na sádkách					
nad normu	35200	1100	32	549.109	124.450
5. Manko doložená krádež	3200	100	32	549.100	124.450
6. Manko živelní pohroma	256000	8000	32	588.100	124.101

Podle informací ekonoma firmy, k přebytkům v případě ryb téměř vůbec nedochází. Manka ryb „do normy“ se účtují jako snížení změny stavu zvířat. Toto manko do normy je dáno v procentech. Vzniká průměrným úhynem ryb a také zejména nepřesnostmi ve vážení. Nelze totiž přesně navážít například 100 kg kapra, protože každý kapr má jinou váhu – proto 100 kg kapra je ve skutečnosti například 103,5 kg – sotva lze totiž pětikilového kapra „rozpůlit“ a navážít tak přesné množství.

11 Daňová evidence

Podnik B vede daňovou evidenci od roku 2004. V této kapitole je uveden způsob evidence nakupovaných zásob (zejména materiálu a krmiv) a ryb (zásob vlastní výroby – zvířat). Pozornost je věnována vedení skladních karet a oceňování. Samotný princip zápisu do deníku příjmů a výdajů a do dalších pomocných knih již uváděn není.

11.1 Evidence nakupovaných zásob, oceňování

Materiál eviduje podnik B na skladních kartách (viz příloha 3). Zejména se jedná o krmiva a náhradní díly. Ostatní jde přímo do spotřeby, tzn. se na skladních kartách neeviduje. I většina krmiv se při nákupu rovnou spotřebuje. Nakupované zásoby jsou vždy v pořizovací ceně.

11.2 Evidence ryb, oceňování

Podnik B využívá skladních karet členěných podle jednotlivých druhů ryb. Skladové karty tvoří evidenci povinnou dle vyhlášky ministerstva zemědělství³⁵. Na těchto kartách se evidují násady a výlovky z rybníků. Členění je podle druhů rybníků a podle druhů ryb. Tato evidence se vede v kusových a hmotnostních jednotkách. Podnik si tedy musí stanovit způsob, kterým vyjádří stav zásob v peněžních jednotkách. V podniku B je stanovení této ceny velmi problematické, protože neexistuje prakticky žádná kalkulace nákladů. Tuto zúčtovací cenu stanovuje tedy jako podíl nákladů vynaložených na chov ryb a celkové hmotnosti produkce.

Podnik B také nakupuje ryby za účelem dalšího prodeje (ryby jako zboží). Pokud jsou na sádkách, evidují se na skladní kartě v rozsahu stejném jako u skladní karty na rybníku, avšak obvykle pouze v hmotnostních jednotkách. Navíc samozřejmě i v ceně za kilogram ryb (získané podílem pořizovací ceny a hmotnosti).

11.3 Inventarizace

Podnik B je povinen podle zákona o daních z příjmů zjistit ke konci zdaňovacího období skutečný stav zásob a o tomto zjištění vyhotovit zápis. Zjištění se provádí fyzickou inventurou. Ta je však v případě ryb obtížná – provádí se pouze na sádkách, kde lze poměrně snadno zjistit skutečný stav ryb. Co se týká rybníků stav se dokladuje na základě rozdílu mezi nasazeným a vyloveným množstvím. Skutečný stav lze zjistit až v době výlovu, dle hmotnosti vylovených ryb. Ovšem díky specifikům chovu ryb nelze tyto inventarizační rozdíly bez použití potřebné techniky (počítačová evidence do přenosných počítačů přímo u výlovu) vyčíslit.

³⁵ Vyhláška Ministerstva zemědělství ČR č. 296/2001 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 102/1963 Sb., o rybářství, ve znění zákona č. 410/2000 Sb.

VII. ZÁVĚR

Cílem této práce bylo analyzovat účtování, evidenci a oceňování zásob v rybářství. V současné právní úpravě účetnictví je pro rybářské podniky obecně poměrně málo informací, nebo jsou podány velmi obecně a nekonkrétně. Jak vyplývá z teoretické části práce, na podnicích leží řada stěžejních rozhodnutí. Na základě individuálního charakteru zvířat může účetní jednotka (rybářský podnik) rozhodnout, zda zařadí ryby mezi zásoby, kde jsou jasně vymezeny prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví, nebo jestli budou evidovány jako dlouhodobý hmotný majetek. Dále se jedná o rozhodnutí, který způsob evidence zásob si podnik zvolí. Zde lze jednoznačně doporučit způsob A, který za cenu vyšší administrativní náročnosti během účetního období, umožňuje v průběhu roku snadněji zjistit stav zásob. Vzhledem ke specifickým chovu ryb, musí podnik zvolit i vhodný způsob oceňování a nejlogičtější řešením se proto jeví stanovení vnitropodnikových cen ryb na základě kalkulace vlastních nákladů.

V praktické části byly prezentovány účetní operace související s produkcí ryb v daném podniku. Podnik používá způsob A evidence zásob. Ryby eviduje pouze v zásobách, tak jak to umožňují ustanovení vyhlášky, členění na dlouhodobý hmotný majetek (základní stádo) nepoužívá. Toto rozhodnutí se jeví jako správné, protože ryby produkováné podnikem jsou určeny převážně k prodeji jako tržní ryby, to znamená, že se u nich očekává zisk z prodeje, což by je jasně určovalo jako součást zásob vlastní výroby. Podnik dělí zásoby na nakupované a vlastní výroby. Zásoby nakupované jsou evidovány na účtech skupiny 11 – Materiál, případně 13 – Zboží. Výjimku tvoří nakupované ryby, které jsou zachyceny na příslušném analytickém účtu k syntetickému účtu 124 – *Zvířata*. Všechny účty jsou analyticky členěny. Materiál a zboží dle druhů, zvířata podle druhu a také dle míst, kde se nachází (rybníky či sádky).

K oceňování zásob nakupovaných se používá metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého. Zásoby vlastní výroby, tj. ryby, jsou oceněny ve vlastních nákladech prostřednictvím vnitropodnikových cen, které jsou stanoveny ekonomem na základě skutečných vlastních nákladů. Ryby se evidují ve hmotnostních jednotkách, peněžní vyjádření je prostřednictvím již zmíněné vnitropodnikové ceny ryb, rozčleněné podle jednotlivých druhů chovaných ryb.

Vybrané účetní případy se snaží obecně zachytit účetní operace, nekladou si však za cíl vyčerpávajícím způsobem popsat veškeré účtování v podniku, pozornost je věnována specifickým účetním případům souvisejícím s pohybem ryb v podniku. Přírůstky ryb vlastního odchovu se účtují na účet 124 v potřebném analytickém členění (ryby v rybnících, na sádkách apod.). Souvztažný zápis je zaúčtování změny stavu na účet 614, který je, tak jako stav zvířat, analyticky členěn. Úbytky se účtují opačným postupem. Převody mezi rybníky, nebo mezi rybníkem a sádkami je nutno zaúčtovat jako dvě účetní operace. První operací je úbytek účtu ryb na rybnících souvztažně se snížením účtu změny stavu ryb na rybnících (ocenění ryb je vnitropodnikovou cenou tzn. kapr například 31,- Kč / kg). Další operací je zvýšením stavu ryb na sádkách a souvztažně zvýšení účtu změny stavu ryb na sádkách (ocenění opět ve vnitropodnikové ceně, která je zvýšena o náklady spojené s přepravou, např. v roce 2004 byla vnitropodniková cena navýšena o 1,- Kč na kg, tj. příjem kapra na sádky proběhl ve vnitropodnikové ceně 32,- Kč / kg).

Na závěr praktické části je charakterizována daňová evidence v malém rybářském podniku. Vzhledem k povaze rybářské výroby je zřejmé, že daňová evidence vzhledem ke své jednoduchosti sice znamená podstatné snížení administrativní náročnosti, avšak její schopnost jako zdroje informací pro rozhodování v podniku je podstatně snížena. Zejména se jedná o nemožnost sledovat náklady související s produkcí, stejně tak jako výnosy, neklade se patřičný důraz na evidenci zásob. To platí i pro malý podnik uváděný v praktické části, proto mu lze doporučit vedení účetnictví. Avšak vzhledem k překročení výše obrátu daného zákonem o účetnictví se tento malý podnik stává od roku 2006 účetní jednotkou, a vede účetnictví povinně.

Aby účetnictví věrně a pravdivě odráželo skutečný stav a mohlo být dobrým zdrojem informací, je nutné vždy respektovat specifika daného odvětví a těmto zvláštnostem účetnictví, samozřejmě v rámci jeho právní úpravy, přizpůsobit. Nejinak je tomu i v rybářství, kde díky zejména evidování v hmotnostních jednotkách, používání vnitropodnikových cen, nemožnosti provádět fyzickou inventuru na rybnících, práce s živými organismy všeobecně a mnoha dalším faktorům získává účetní evidence jiný rozměr než je tomu v ostatních odvětvích. Tato specifika mohou proto způsobovat problémy ve vedení účetnictví například u nově založených rybářských podniků nebo malých rybářských firem přecházejících na vedení účetnictví. Neexistuje ani dostatek odborných textů a zdrojů věnovaných přímo rybářské problematice. Proto tato práce analyzuje vybrané účetní operace související se zásobami a chovem ryb, aby přiblížila problematiku účtování rybářské výroby.

VIII. SEZNAM LITERATURY

- 1) LOUŠA, F. *Zásoby – Komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. Praha : Grada Publishing, 2005. ISBN 80-247-1043-9
- 2) MACÍK, K. *Účetnictví pro manažerskou praxi*. Praha : Grada publishing, 2000. ISBN 80-7169-914-4
- 3) RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele 2006*. Olomouc : Anag, 2006. ISBN 80-7263-313-9
- 4) KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha : Polygon, 1997. ISBN 80-85967-51-0
- 5) FIREŠ B., ZELENKA, V. *Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví*. Praha : Management Press, 1997. ISBN 80-85943-24-7
- 6) PILÁTOVÁ, J. *Ekonomická a účetní agenda podnikatele*. Praha : Grada Publishing, 2003. ISBN 80-247-0073-5
- 7) NEPLECHOVÁ, M. *Účetnictví zemědělského podniku*. Olomouc : Anag, 2005. ISBN 80-7263-283-3
- 8) DUŠEK, J. *Daňová evidence podnikatelů 2006*. Praha : Grada Publishing, 2006. ISBN 80-247-1446-9
- 9) MYŠKOVÁ, R. *Zásoby. Účetnictví, daně a právo v zemědělství*, 2005, č. 8, s. 12-16.
- 10) MYŠKOVÁ R., *Zásoby vlastní výroby. Účetnictví, daně a právo v zemědělství*, 2005, č. 9, s. 17.
- 11) DĚRGEL, M. *Oceňování nakoupených zásob. Účetnictví v praxi*, 2004, č. 5, s. 21-25.
- 12) STARÝ, K. *Účtování zvířat. Daně a účetnictví bez chyb pokut a penále*, 2005, č. 2, s. 44-46.
- 13) BRYCHTA, I. *Zásoby a zemědělec. Účetnictví, daně a právo v zemědělství*, 2005, č. 4, s. 2-7.
- 14) *Český účetní standard č. 15 – Zásoby*
- 15) *Vyhláška č. 500/2002 Sb., o podvojném účetnictví pro podnikatele, ve znění pozdějších předpisů*
- 16) *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*
- 17) *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*

IX. PŘÍLOHY

Příloha č. 1 – Rozvaha podniku A za rok 2004

Příloha č. 2 – Výkaz zisku a ztrát podniku A za rok 2004

Příloha č. 3 – Vybrané účetní doklady (příjemka, převodka, průvodka k faktuře)

Příloha č. 4 – Fotopříloha (objekt sádek)

Příloha č. 5 – Fotopříloha (štika, zlatý jesen)

Příloha č. 6 – Fotopříloha (objekt sádek, zlatý jesen)

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

ROZVAHA v plném rozsahu

ke dni **31. prosinci 2004**

(v celých tisících Kč)

IČ

Název a sídlo účetní jednotky

označ.	AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé úč. období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM	408 840	-118 514	290 326	285 154
A.	Pohledávky za upsány vlastní kapitál				
B.	Dlouhodobý majetek	340 444	-117 870	222 574	204 571
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	43	-43		
F 1.	Zřizovací výdaje				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje				
3.	Software	43	-43		
4.	Ocenitelná práva				
5.	Goodwill				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek				
7.	Nedokončeny dlouhodobý nehmotný majetek				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	292 250	-117 827	174 423	173 325
B. II. 1.	Pozemky	84 471		84 471	84 165
2.	Stavby	176 231	-94 011	82 220	77 825
B. II. 3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	26 557	-23 816	2 741	3 132
4.	Pěstítkelské celky trvalých porostů				
5.	Základní stádo a tažná zvířata				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	40		40	40
7.	Nedokončeny dlouhodobý hmotný majetek	1 391		1 391	4 603
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	3 560		3 560	3 560
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	48 151		48 151	31 246
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	48 151		48 151	31 246
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly				
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek				
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek				

a	b	Běžné účetní období			Minulé úč. období
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva	65 123	-644	64 479	74 999
C. I.	Zásoby	20 854		20 854	12 077
C. I.	1. Materiál	2 180		2 180	2 043
	2. Nedokončená výroba a polotovary				
	3. Výrobky				
	4. Zvířata	18 674		18 674	10 034
	5. Zboží				
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky				
C. II.	1. Pohledávky z obchodních vztahů				
	2. Pohledávky - ovladající a řídící osoba				
	3. Pohledávky - podstatný vliv				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení				
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy				
	6. Dohadné účty aktivní				
	7. Jiné pohledávky				
	8. Odložená daňová pohledávka				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	40 413	-644	39 769	54 870
C. III.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	36 701	-644	36 057	33 348
	2. Pohledávky - ovladající a řídící osoba				10 000
	3. Pohledávky - podstatný vliv				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení				
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění				
	6. Stát - daňové pohledávky	2 007		2 007	10 145
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	1 303		1 303	1 284
	8. Dohadné účty aktivní				
	9. Jiné pohledávky	402		402	93
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	3 856		3 856	8 052
C. IV.	1. Peníze	143		143	166
	2. Účty v bankách	3 713		3 713	7 886
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly				
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek				
D. I.	Časové rozlišení	3 273		3 273	5 584
D. I.	1. Náklady příštích období	3 273		3 273	5 584
	2. Komplexní náklady příštích období				
	3. Příjmy příštích období				

a	PASIVA	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
	b	5	6
	PASIVA CELKEM	290 326	285 154
A.	Vlastní kapitál	218 110	213 099
A. I.	Základní kapitál	220 179	220 014
A. I. 1.	Základní kapitál	220 179	220 179
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)		-165
3.	Změny základního kapitálu		
A. II.	Kapitálové fondy	-34 558	-38 214
A. II. 1.	Emisní ážio		
2.	Ostatní kapitálové fondy		
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	-34 558	-38 214
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	24 103	24 179
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	23 790	23 890
2.	Statutární a ostatní fondy	313	289
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	6 921	5 818
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	6 921	5 818
2.	Neuhrazené ztráta minulých let		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ -)	1 465	1 302
B.	Cizí zdroje	72 216	70 797
B. I.	Rezervy	6 014	4 107
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů	6 014	4 107
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky		
3.	Rezerva na daň z příjmů		
4.	Ostatní rezervy		
B. II.	Dlouhodobé závazky	1 894	1 542
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů		
2.	Závazky - ovladající a řídicí osoba		
3.	Závazky - podstatný vliv		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy		
6.	Vydané dluhopisy		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě		
8.	Dohadné účty pasivní		
9.	Jiné závazky		
10.	Odložený daňový závazek	1 894	1 542

ač. a	PASIVA b	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
B. III.	Krátkodobé závazky	16 247	19 770
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	10 945	17 402
2.	Závazky - ovládající a řídící osoba		
3.	Závazky - podstatný vliv		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení		
5.	Závazky k zaměstnancům	29	3
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	550	513
7.	Stát - daňové závazky a dotace	438	150
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	1 082	432
9.	Vydané dluhopisy		
10.	Dohadné účty pasivní	699	1 270
11.	Jiné závazky	2 504	
F	Bankovní úvěry a výpomoci	48 061	45 378
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	48 061	40 000
2.	Krátkodobé bankovní úvěry		5 378
3.	Krátkodobé finanční výpomoci		
C. I.	Časové rozlišení		1 258
C. I. 1.	Výdaje příštích období		
C. I. 2.	Výnosy příštích období		1 258

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

ke dni **31. prosinci 2004**

(v celých tisících Kč)

IČ

Název a sídlo účetní jednotky

Označení a	TEXT b	Skutečnost v účetním období	
		sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	528	1 406
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	215	1 371
+	Obchodní marže	313	35
II.	Výkony	74 998	64 266
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	68 997	68 066
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	5 556	-3 876
3.	Aktivace	445	76
B.	Výkonová spotřeba	50 573	44 225
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	23 778	22 028
B. 2.	Služby	26 795	22 197
+	Přidaná hodnota	24 738	20 076
C.	Osobní náklady	20 451	19 344
C. 1.	Mzdové náklady	14 706	13 880
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	120	119
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	5 048	4 753
4.	Sociální náklady	577	592
D.	Daně a poplatky	783	1 517
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	3 349	3 136
II.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	2 103	3 249
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	1 094	2 623
2.	Tržby z prodeje materiálu	1 009	626
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	1 033	904
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	77	459
2.	Prodaný materiál	956	445
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	1 900	4 118
IV.	Ostatní provozní výnosy	96 103	99 261
H.	Ostatní provozní náklady	91 542	90 576
*	Provozní výsledek hospodaření	3 886	2 991

Příloha číslo 2: Výkaz zisku a ztráty podniku A za rok 2004, strana 2

značení a	T E X T b	Skutečnost v účetním období	
		sledovaném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	1 721	
J.	Prodané cenné papíry a podíly	1 421	
VII. *	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku		
K.	Náklady z finančního majetku		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		
M.	Tvorba rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		
X.	Výnosové úroky	272	600
N.	Nákladové úroky	2 158	1 719
XI.	Ostatní finanční výnosy		17
O.	Ostatní finanční náklady	106	107
XII.	Převod finančních výnosů		
P.	Převod finančních nákladů		
*	Finanční výsledek hospodaření	-1 692	-1 209
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	729	480
Q. 1.	- splatná	376	83
2.	- odložená	353	397
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	1 465	1 302
XIII.	Mimořádné výnosy		
R.	Mimořádné náklady		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti		
S. 1.	- splatná		
2.	- odložená		
*	Mimořádný výsledek hospodaření		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	1 465	1 302
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	2 194	1 782

1	2		3	4		5	6		
71	18	0	56			+	28	12	10
Znak	Vydává středisko	Sklad- ník	Pohyb	Přejímá středisko	Sklad- ník		Den	Měsíc	Číslo dokladu
PŘEVODKA									
		2	3	4	5		6	7	
Název materiálu	j.	Vydává sklad	Přejímá sklad	Účet	Skladové číslo		Cena za j.	Množství	
lejn	z	848	845		1191			2400	
Vyhotovil dne:		Schválil dne:		Vydal dne:		Přijal dne:		Kontroloval:	Kontrol. číslo

SR 13/81

OTK

Převodka – Výdejka – Dodací list – <u>Příjemka</u>												násadových ryb		
Hosp. středisko							16	13	12	05				
Rybník /slovy/ Odběratel				Závod	Stře- disko	Odběrat. Dodavatel	Den	Měs.	Doklad	12			Rok	
Dodavatel			1	2	3	4								
Vydání				Příjem					Množství					
Rybník číslo	Po- hyb	Druh ryb		Stře- disko	Rybník		Po- hyb	Druh ryb. 042-čís.	ks	kg	100 ks váží			
		slovy	042-čís.		slovy	číslo								
2		x	3	4	x	5		6	7	8				
		K ₃	3106		Žabinec	178			2.400	5040	201600			
		K ₃	3106		Štíči	148			1.600	960	38400			
		C ₂	3175		Žabinec	178			60	20	3600			
		C ₂	3175		Uhlavský	160			90	30	5400			
		C ₂	3175		Vysatov	330			300	100	18000			
Technická kontrola							Kontrolní číslo				x			
Dopravní prostředek SPZ		Průvodce Převzal v hod.		Vyhoto- vil Podpis datum		13. 12. 2005	Schválil Podpis datum		Převzal Podpis datum		13. 12. 2005			

PŘÍJEMKAOdběratel :

Řada dokladu : 100

Číslo dokladu : 600012

Sklad : 001.00002.006

Objednávka :

Zakázka :

Popis dodávky : 227 MRVA

Způsob dopravy :

Místo určení :Dodavatel :

Datum pořízení : 14.3.2006

Datum naskladnění : 14.3.2006

Dodavatelská faktura :

řádek	Označení	Popis dodávky	Jednotková cena	Množství MJ	Cena celkem
Položky dokladu					
1	002 201502	Mrva	12,50	4 300,00 q	53 750,00
				4 300,00	53 750,00

Celkem Kč**53 750,00**

Vystavil :

Příjemka : 100600012

Strana: 1 / 1

PRŮVODKA K DOŠLÉ FAKTUŘE

Číslo: 006 600188

Faktura: 60000856

Dodavatel:

Datum pořízení: 7.3.2006

Datum splatnosti: 21.3.2006

Datum uskutečnění zdaň.plnění : 7.3.2006

Středisko:

Objednávka:

Zakázka :

HLAVNÍ MĚNA

Částka celkem 3 513,00 CZK

Záloha z částky celkem : 0,00 CZK

Částka k úhradě : 3 513,00 CZK

CIZÍ MĚNA

Částka celkem

Záloha z částky celkem :

Částka k úhradě :

Odpovědná osoba

Nadřízený

Podpis

Podpis

trubky

Poznámka:

ÚČETNÍ DENÍK Druh účetního dokladu: 006 Číslo dokladu: 221

Řádek	Má Dátí	Dal	Částka	Částka (cizí měna)	Měna	Párovací znak
1		321000	3 513,00	0,00		60000856
2	111100		2 952,18	0,00		
3	343219		560,82	0,00		











