

Inventarizace zásob ve vybrané firmě zabývající se lesnictvím

Jaroslav Šustr

Bakalářská práce
2019



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jaroslav Šustr**
Osobní číslo: **M16045**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Inventarizace zásob ve vybrané firmě zabývající se lesnictvím**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši zabývající se problematikou inventarizace.

II. Praktická část

- Analyzujte proces inventarizace zboží ve vybrané firmě.
- Analyzujte příčiny vzniku inventarizačních rozdílů.
- Navrhněte vhodná doporučení k vypořádání s inventarizačními rozdíly.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- LOUŠA, František. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. 7. aktualizované vydání. Praha: Grada, 2018, 128 s. ISBN 978-80-271-0797-1.
MULLER, Max. Essentials of inventory management. 2nd ed. New York: AMACOM, c2011, 257 s. ISBN 978-0-8144-1655-6.
SVOBODOVÁ, Jaroslava. Inventarizace – praktický průvodce. 8. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018, 480 s. ISBN 978-80-7554-124-6.
ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4.
WOJNAR, Tomáš. Doporučená pravidla pro měření a třídění dříví v České republice 2008. 2. (aktualizované) vydání 2007. Praha: Nakladatelství a vydavatelství Lesnické práce, 2007, 147 s. ISBN 978-80-87154-01-4.

Vedoucí bakalářské práce: Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: 7. ledna 2019
Termín odevzdání bakalářské práce: 14. května 2019

Ve Zlíně dne 7. ledna 2019

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....

podpis diplomanta

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zabývá problematiku inventarizace ve vybrané společnosti zabývající se lesnictvím. V teoretické části je popsána pomocí odborné literatury účetní uzávěrka, závěrka, inventarizace a účetnictví v lesnictví. V praktické části jsou popsány rozdíly vzniklé při jedné dodávce dříví během účetního období a následně i rozdíly za celé účetní období. Také je popsán průběh inventarizace ve společnosti. Součástí praktické části je také návrh, jak se s těmito rozdíly vypořádat.

Klíčová slova: inventarizace, zásoby, inventarizační rozdíly, dříví

ABSTRACT

This Bachelor thesis is focused on problematic inventory in the specific forest company. With the help of specialised literature this thesis describes the financial statements, inventory and accounting in companies affiliated in forestry. In the practical part will be described differences resulting from one delivery of wood during the accounting period and then also differences throughout the whole accounting period, there is also depicted the process of inventory in the company. The suggestions on how to deal with these differences are further included in the practical part.

Keywords: inventory, stocks, inventory differences, wood

Tímto bych chtěl poděkovat vedoucí mé bakalářské práce Mgr. Evě Kolářové, Ph.D. za cenné rady a odbornou publikaci, kterými přispěla k vypracování mé bakalářské práce. Zároveň bych chtěl poděkovat také Ing. Bohumile Svitákové, Ph.D. za všechny poskytnuté rady a čas, který si na mě udělala. V neposlední řadě chci poděkovat vedení společnosti, které mi poskytlo informace pro vypracování této práce.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 ÚČETNÍ UZÁVĚRKA	12
1.1 UZÁVĚRKOVÉ OPERACE	12
1.2 ZJIŠTĚNÍ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ A DAŇOVÉHO ZÁKLADU	12
1.3 UZAVÍRÁNÍ ÚČETNÍCH KNIH	13
2 INVENTARIZACE	14
2.1 LEGISLATIVA.....	14
2.2 PŘEDMĚT INVENTARIZACE	15
2.3 INVENTARIZAČNÍ DOKUMENTY	15
2.3.1 Inventurní soupisy	15
2.3.2 Příloha k inventurnímu soupisu	16
2.3.3 Inventarizační zpráva a příloha k inventarizační zprávě.....	16
2.4 INVENTARIZAČNÍ SMĚRNICE.....	17
2.5 PŘÍPRAVA A PRŮBĚH INVENTARIZACE	17
2.5.1 Plánování inventarizace	18
2.6 VÝSLEDKY INVENTARIZAČNÍCH PRACÍ	20
2.6.1 Inventarizační rozdíly.....	21
2.6.2 Ztráty v rámci norem.....	21
3 INVENTARIZACE A INVENTURA	23
3.1 PERIODICKÉ A PRŮBĚŽNÉ INVENTARIZACE	23
3.2 ČLENĚNÍ INVENTURY.....	24
3.2.1 Dokladová inventura	24
3.2.2 Fyzická inventura	24
3.2.3 Problémy při provádění inventury	25
4 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	26
4.1 PŘEDPOKLADY PRO SESTAVENÍ ÚZ	26
4.2 ZÁKLADNÍ POŽADAVKY NA INFORMACE UVÁDĚNÉ V ÚZ	26
4.3 SESTAVENÍ ÚČETNÍCH VÝKAZŮ	27
4.3.1 Rozvaha.....	27
4.3.2 Výkaz zisku a ztráty	28
4.3.3 Přehled o peněžních tocích.....	28
4.3.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	29
4.3.5 Příloha	30
5 ÚČETNICTVÍ V LESNÍM HOSPODÁŘSTVÍM	31
5.1 KLASIFIKACE AKTIV V LESNÍM HOSPODÁŘSTVÍ	31
5.1.1 Lesní aktiva v dlouhodobém hmotném majetku	31
5.1.2 Lesní aktiva v zásobách	32
5.2 NÁKLADY A VÝNOSY SPOJENÉ S LESNÍM, REPRODUKČNÍM CYKLEM	33
5.2.1 Rezervy na pěstební činnost.....	33

5.3	MĚŘENÍ DŘÍVÍ	34
5.3.1	Měření speciálními stroji.....	35
5.3.2	Měření ruční a elektronické	36
5.3.3	Měření dříví v hraních.....	38
II	PRAKTICKÁ ČÁST	39
6	CHARAKTERISTIKA FIRMY	40
6.1	ÚČETNÍ METODY	42
6.2	FINANČNÍ ANALÝZA	43
6.3	EKOLOGIE V PODNIKU	45
7	PRŮBĚH TĚŽBY	47
7.1	MĚŘENÍ PŘI PRODEJI.....	48
7.2	VZNIK ROZDÍLŮ.....	49
7.2.1	Rozdíly z dodavatelsko-odběratelských vztahů	49
7.2.2	Rozdíly způsobované skutečnými ztrátami.....	49
7.3	PŘÍKLAD ROZDÍLŮ VZNIKLYCH MĚŘENÍM	50
7.4	ROZDÍLY ZA CELÉ ÚČETNÍ OBDOBÍ	51
8	PROCES INVENTARIZACE VE VYBRANÉ FIRMĚ	53
8.1	ZPŮSOBY PROVEDENÍ INVENTURY	53
8.2	ORGANIZACE PŘI PROVÁDĚNÍ INVENTARIZACE.....	54
8.3	INVENTARIZACE ZÁSOB	55
9	NÁVRHY A DOPORUČENÍ	57
9.1	NÁVRH VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE PRO PROVEDENÍ INVENTARIZACE	57
9.2	NÁVRH NA ÚČTOVÁNÍ DŘÍVÍ ZPŮSOBEM A EVIDENCE DŘÍVÍ NA SKLADĚ.....	62
	ZÁVĚR	64
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	65
	SEZNAM POUŽITÝCH ONLINE ZDROJŮ	67
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	68
	SEZNAM OBRÁZKŮ	69
	SEZNAM TABULEK.....	70
	SEZNAM PŘÍLOH.....	71

ÚVOD

Všechny účetní jednotky disponují určitým množstvím majetku ať už v jakékoliv podobě a v jakémkoliv složení. Jeho velikost a struktura závisí samozřejmě na charakteru daného podniku. Inventarizace majetku a závazků je nástrojem kontroly věcné správnosti účetnictví, podle čeho lze určit, zda se majetek společně se závazky eviduje v účetnictví a vykazuje v účetní závěrce podle skutečné existence.

Inventarizace je jednou ze základních povinností účetní jednotky, kterou musí splnit, aby bylo dodrženo zachování věrného a poctivého obrazu účetnictví. Tahle činnost musí být v podniku prováděna alespoň jednou za rok, a to k rozvahovému dni.

Povinnost inventarizovat ukládá každé účetní jednotce zákon o účetnictví. Společnosti mají za zákona stanovou povinnost inventarizace zejména proto, aby zjistili příčiny, proč došlo k inventarizačním rozdílům a následně mohli hledat vhodná opatření. Měla by být snaha těmto rozdílům předcházet nebo se snažit alespoň inventarizační rozdíly minimalizovat.

Při provádění inventarizace svoji roli bezpochybně hraje i velikost daného podniku. Pokud během účetního období podnik zaznamenává stovky operací, tak je sledování majetku i závazků obtížné a může dojít častěji k chybám. Vystupuje tu také lidský faktor, kdy se může ten, kdo má na starost vedení účetnictví společnosti zmýlit a následná chyba, vzniklá nedopatřením může zkreslit věrný a poctivý obraz vedení účetnictví.

Z těchto různých důvodů je zřejmé, že povinnost každoročně provádět důsledně inventarizaci je opodstatněná a v zájmu každé účetní jednotky. Je nutné věnovat jí dostatečnou pozornost, aby byl dostatečně zaručen správný soulad skutečného stavu se stavem v účetnictví.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Bakalářská práce se zabývá inventarizací zboží ve zvolé firmě zabývající se lesnictvím a je rozdělena na praktickou a teoretickou část.

Cílem bakalářské práce je objasnění rizik, při kterých vznikají inventární rozdíly a navrhnout možnosti zaúčtování těchto rozdílů. Dalším cílem je vytvořit vnitropodnikovou směrnici, zabývající se inventarizací v dané firmě.

Teoretická část bude zpracována formou literární rešerše. Bude prostudována odborná literatura, která se zabývá danou problematikou a pomocí poznatků zpracovaných v teoretické části práce bude analyzovat současný stav ve společnosti. Veškeré informace, které budou použity pro tvorbu této bakalářské práce budou čerpány z odborných zdrojů, a to v podobě odborné literatury nebo článků z internetu. Jako další podklad budou použity interní materiály z vybrané společnosti a další data získaná od vedení společnosti. S vedením společnosti bylo dohodnuto, že nikde v práci se nebude vyskytovat její název, jména zaměstnanců či dalších osob, se kterými spolupracuje.

V praktické části budou nejprve uvedeny obecné informace o dané společnosti, včetně krátké analýzy výsledku hospodaření a doby obratu zásob. Další části budou zaměřeny na analýzu vzniku rozdílů, včetně případové studie a provádění inventarizace zásob ve společnosti. Při tvorbě budou využity tyto metody:

- analýza – tato metoda bude použita zejména při hodnocení současné směrnice,
- abstrakce – bude využita při zpracování teoretických poznatků získaných z odborné literatury,
- průzkum – prostřednictvím této systematické činnosti bude shromážděna vhodná literatura pro tuto práci,
- pozorování – ve spolupráci s výrobním ředitelem a účetní budou pomocí této metody sledovány jednotlivé postupy, které se týkají inventarizace zásob.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNÍ UZÁVĚRKA

Pod pojmem účetní uzávěrka si můžeme představit soubor činností a kroků, které se provádí s cílem uzavřít účetní období. Součástí každé účetní uzávěrky je zaúčtování uzávěrkových operací, provedení inventarizace majetku a závazků, kterou se tato práce bude podrobněji zabývat níže a také daňová analýza včetně výpočtu daně z příjmů a na závěr uzavření účetních knih (Šteker, Otrusínová, 2016, s. 225).

1.1 Uzávěrkové operace

Uzávěrkové operace probíhají v ÚJ na konci účetního období. Mezi tyto operace řadíme:

- kontrolu účetních vazeb (např. úbytek souhlasí s náklady na jejich vyskladnění)
- opravy účtování chybných účetních zápisů,
- odpisy dlouhodobého majetku i s jeho účtováním o případném vyřazení,
- tvorba a čerpání rezerv,
- tvorba a čerpání opravných položek,
- doúčtování nevyfakturovaných dodávek a materiálu nebo zásob na cestě,
- účtování časového rozlišení,
- při účtování způsobu B převod počátečních a konečných stavů,
- doúčtování kurzových rozdílů,
- přecenění cenných papírů a podílů.

Výše uvedené operace je možné v některých případech spojit rovnou s inventarizací, čímž se vyhoví požadavku zahrnout do účetnictví veškerá rizika a možné ztráty týkající se majetku a závazků, které lze předvídat (Šteker, Otrusínová, 2016, s. 225).

1.2 Zjištění výsledku hospodaření a daňového základu

ÚJ musí účtovat o všech výnosech a nákladech bez ohledu na to, jak budou v budoucnosti ovlivňovat základ daně. Při porovnání veškerých nákladů a výnosů tedy zjistíme jakého účetního výsledku hospodaření ÚJ dosáhla za sledované účetní období.

Výsledek hospodaření před zdaněním, který je vstupním údajem pro daňový základ musíme upravit o položky nákladů a výnosů, které do něj nepatří podle zákona o dani z příjmu.

Tabulka 1 Transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ,

Zdroj: vlastní zpracování podle Mrkosové, s. 261

Daňový systém	Účetní systém
Hrubý účetní zisk ← + (-) Náklady a výnosy nad rámec daňových předpisů = Daňový základ Daňová povinnost →	Výnosy za účetní období - Náklady za účetní období = Hrubý účetní zisk - Daňová povinnost = Disponibilní zisk

Mezi náklady, které jsou daňově neuznatelné, a proto musí být k účetnímu zisku připočítány jsou např.: náklady na reprezentaci, cestovné nad limit stanovený právním předpisem, pojištění nad rámec zákonné výše, tvorba rezerv nad rámec zákona.

Mezi výnosy, které se naopak od účetního zisku odečítají jsou např.: výnosy zdaněné srážkou u zdroje výplaty, ztráta za předchozí zdaňovací období, výnosy osvobozené od daně a hodnota darů, které jsou určeny v zákoně o dani z příjmu.

Následný vypočtený daňový základ se u právnických osob zaokrouhlí na celé tisíce dolů a vypočítá se z něj daň, podle aktuální platné sazby. Zjištěná daň může být ještě snížena o slevy na dani. Tato daň je tzv. daní splatnou a ÚJ ji musí zaplatit do 31. 3. finančnímu úřadu. (Mrkosová, s. 260–262)

1.3 Uzavírání účetních knih

Uzávěrka účetních knih je činnost, které na konci roku zahrnuje:

- zjištění obrátů stran Má dáti a Dal (deníkový obrat, obrazy jednotlivých syntetických účtů, obraty analytických účtů, obraty podrozvahových účtů)
- zjištění konečných zůstatků aktivních a pasivních účtů a konečné stavy nákladových a výnosových účtů,
- provedení převodu zůstatků na závěrkové účty 710 – Účet zisků a ztrát a 702 – Konečný účet rozvahový (Mrkosová, s. 259–260).

2 INVENTARIZACE

Ryneš (2017, s. 73) uvádí, že ÚJ prostřednictvím inventarizace zjišťují, zda skutečný stav majetku a závazků odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nemusí být účtováno o snížení hodnoty majetku především účtováním o rezervách, opravných položkách a mimořádných odpisech majetku. Prostřednictvím inventarizace tedy zjistíme skutečné stavy majetku a závazků. Na základě toho můžeme provést opravu stavu zjištěného v účetnictví, tzn. věcné i účetní vypořádání s rozdíly mezi skutečným a účetním stavem. Inventarizací se ověřují nejen zůstatky rozvahových účtů, které mají hmotnou povahu, ale i těch, které mají nehmotnou povahu. Podle těchto povah rozvahových účtů, rozdělujeme inventury na fyzické a dokladové.

Inventarizace se obvykle provádí na základě směrnice, který vydá vedoucí orgán ÚJ. V této normě by měla být obsažena základní pravidla provádění inventurních a inventarizačních prací včetně vymezení osob, které nesou odpovědnost za provedení jednotlivých dílčích etap. Je vhodné určit základní pravidla pro provedení inventarizace obecnou směrnicí, přičemž ÚJ by pak každý rok vyhlášovala termíny společně s odpovědnými osobami (Louša, 2007, s. 157).

Proces inventarizace je důležitým kontrolním prvkem v celém systému účetnictví, který bývá bohužel v mnoha ÚJ podceňován a provádí se někdy velmi formálně. Přitom důvodem pro prohlášení účetnictví ÚJ za neprůkazné, může být právě nesprávné provedení inventarizací. Je to proto, že inventarizací jsou prokazovány skutečné stavy majetku a závazků k rozvahovému dni, a to z inventarizací dělá významnou součást účetnictví. Proto by ji ÚJ neměly podceňovat a věnovat jí patřičnou pozornost (Louša, 2018, s. 41).

2.1 Legislativa

Základním právním předpisem, který je platný pro všechny ÚJ je zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., který řeší problematiku inventarizace v páté části v § 29 a § 30. Kovalíková (2010, s. 110) uvádí, že § 29 je důležitý paragraf, který je spojen s § 6 a § 7 ZoÚ. ÚJ má podle něj k určitému okamžiku povinnost provést inventarizaci majetku a závazků.

Mezi další legislativní podklady se řadí vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou používají podnikatelé využívající podvojný účetnictví. Tato vyhláška neobsahuje žádnou část, která by se zvláště zabývala problematikou inventarizace, pouze v některých případech na ni odkazuje např. při tvorbě a použití opravných položek.

Jako legislativní podklad při inventarizaci slouží i ČÚS, konkrétně č. 007, který popisuje inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků a zásob a č. 022 Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby.

2.2 Předmět inventarizace

ZoÚ stanovuje předmět inventarizace obecně, uvádí, že inventarizaci podléhá majetek a závazky. Proto přesné vymezení majetku a závazků, které podléhají inventarizaci, musí provést sama ÚJ na své konkrétní podmínky, protože za provedení inventarizace nese plnou odpovědnost podle ZoÚ. Její účetnictví se stane totiž průkazným a věrohodným jen pokud zabezpečí všechny inventarizace, které se týkají jejího majetku a závazků (Schiffer, 2006, s. 62-63).

Svobodová (2018, s. 125) uvádí, že pro vymezení předmětu inventarizace může ÚJ vycházet ze sestaveného účtového rozvrhu v návaznosti na příslušnou směrnou účtovou osnovu. Zde je však důležité upozornit na ZoÚ, podle kterého jsou ÚJ povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími předpisy.

2.3 Inventarizační dokumenty

„V návaznosti na ustanovení vyhlášky č.270/2010 Sb. Můžeme mezi „inventarizační písemnosti“ zařadit nejen inventurní soupisy, zjednodušené inventurní soupisy, dodatečné inventurní soupisy, inventurní zápisy, inventarizační zprávy, ale i inventarizační evidence, tj. pomocné evidence, inventurní evidence a jiné evidence“ (Svobodová, 2018, s. 167).

2.3.1 Inventurní soupisy

ZoÚ v § 30 stanovuje, že zjištěné stavy se zaznamenávají v inventurních soupisech, které jsou průkazné účetní záznamy a obsahují:

- zjištěné skutečnosti, a to takovým způsobem, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit,
- podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností při inventuře a podpisový záznam osoby, která odpovídá za provedení inventury,
- způsob, jakým bylo provedeno zjištění skutečných stavů,

- ocenění majetku při průběžné inventarizaci ke dni ukončení inventury nebo i k rozhodnému dni, pokud jej ÚJ stanovila,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- rozhodný den, jestliže byl ÚJ stanoven,
- okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury (Svobodová, 2018, s. 164).

Aby bylo dosaženo průkaznosti a věrohodnosti inventurních soupisů, musí dané náležitosti, obsah a forma inventurních soupisů respektovat zejména charakter a druh inventarizovaného majetku či závazků. Přesný počet spisů, které mají být vyhotoveny není stanoven, což umožňuje ÚJ vycházet ze svých potřeb (Svobodová, 2018, s. 165).

Schiffer (2009, s. 135) tvrdí, že inventurní soupisy patří mezi základní důkazy, jejichž úkolem je zachytit v písemné formě a v souvislé položkové řadě skutečné stavy majetku a závazků, zjištěných při fyzické nebo dokladové inventuře.

2.3.2 Příloha k inventurnímu soupisu

Inventarizační komise si od příslušných pracovníků vyžádá ještě před zahájením inventury jako přílohou k inventurnímu soupisu prohlášení pracovníků odpovědných za majetek a závazky. Touto přílohou se zajistí ochrana majetku ÚJ, kdy např. odpovědný pracovník při zjištění manka se toto manko snaží vynulovat dodatečným přinesením chybějícího předmětu s odůvodněním, že na něj zapomněl (přitom jej měl připravený k odcizení).

V prohlášení odpovědní pracovníci uvádí že:

- odevzdali účtárně k zaúčtování všechny doklady o pohybu inventarizovaného majetku,
- všechny příjmy a výdaje tohoto majetku jsou do zahájení inventury zachyceny v příslušné evidenci,
- nic nezatajili,
- zápis o hmotné odpovědnosti s ním byl sepsán dne ...,
- byl přítomen při provádění inventuře (Schiffer, 2009, s. 135–136).

2.3.3 Inventarizační zpráva a příloha k inventarizační zprávě

Inventarizační zpráva obsahuje všechny podstatné skutečnosti o všech provedených inventurách, včetně informací o všech inventarizačních rozdílech a jejich zaúčtování.

Příloha inventarizační zprávy obsahuje výčet všech inventurních soupisů, dodatečných inventurních soupisů, zjednodušených inventurních soupisů, inventurních zápisů a inventurních závěrů, pokud tyto skutečnosti nevyplývají z vnitřního předpisu nebo jiné dokumentace. (Schiffer, 2009, s. 136–137)

2.4 Inventarizační směrnice

Inventarizační směrnice musí přesně uvádět provedení inventarizace v ÚJ s cílem splnit příslušná ustanovení ZoÚ. Nejen tedy zajistit průkaznost stavu, správnost ocenění, ale také zajistit i funkci ochrany majetku a odpovědnosti za něj.

Vnitřní směrnice by měla obsahovat:

- vymezení předmětu inventarizace, tedy majetku, závazků, jiných aktiv, jiných pasiv a skutečností zachycených v knize podrozvahových účtů v ÚJ,
- určení orgánu provádějící inventarizace v ÚJ, např. zřízení inventarizační komise,
- stanovení pravomocí a povinností orgánů v ÚJ zajišťující inventarizaci,
- v rámci periodické inventarizace stanovit provádění prvotní inventury, rozdílové inventury a zjednodušené inventury,
- termíny jednotlivých inventur v ÚJ, časový harmonogram prací, obsahující název inventarizovaného,
- vymežit způsob zjišťování skutečného stavu, způsobu zaznamenávání zjištěných inventurních stavů v inventurních soupisech, dodatečných inventurních soupisech a zjednodušených inventurních soupisech,
- způsob projednávání výsledků inventarizace, včetně zhodnocení skutečností, které vznikly při inventarizaci,
- stanovení provádění inventur u ÚJ např. při změně osoby, které je hmotně zodpovědná za svěřený majetek,
- způsob archivace účetních písemností o inventarizaci.

(Svobodová, 2018, s. 144–145)

2.5 Příprava a průběh inventarizace

Veškeré plánování příprav, postupů a prací před zahájením, průběhu provádění a po skončení inventarizace, je plně v pravomoci a odpovědnosti ÚJ. Měla by tedy být schopná zajistit

průběh inventarizace majetku, závazků, jiných aktiv, jiných pasiv včetně skutečností zachycených na podrozvahových účtech vzhledem k:

- objemu majetku, závazků, jiných aktiv, jiných pasiv a skutečností zachycených na podrozvahových účtech,
- umístění majetku,
- počtu zaměstnanců ÚJ (Svobodová, 2018, s. 125).

2.5.1 Plánování inventarizace

Plánování inventarizace zajišťuje vytvoření podmínek a předchází problémům tak, aby inventarizace proběhla v plném rozsahu. Díky tomu je také možné předem zabezpečit nezbytné pracovní pomůcky, inventarizační písemnosti a potřebný pořádek v inventarizovaném majetku, včetně úklidu pracovišť, kde bude inventura probíhat. Každá ÚJ by tedy měla mít stanovený harmonogram inventarizací, který obsahuje časový rozvrh provádění inventarizací podle jednotlivých druhů majetku a závazků včetně pracovníků, kteří nesou odpovědnost za svěřený majetek a stanovené termíny inventarizací. Aby plánování inventarizačních prací splnilo svoji funkci, musí být inventarizační plán zpracován a vyhlášen v dostatečném předstihu před jejich prováděním (Schiffer, 2009, s. 115).

2.5.2 Inventarizační plán

Důležité je tento dokument vypracovat po stránce formální i věcné tak, aby měl vypovídací schopnost. Z hlediska věcného by měl zejména splnit požadavek provést svědomitě periodickou inventarizaci veškerého majetku a závazků, stanovit osoby odpovědné za provedení inventury v daném časovém období a umožnit průběžnou i následnou kontrolu provedení inventarizačních prací. Důležité je také rozhodnout, jestli se inventarizační plán bude zabývat jen fyzickou inventurou nebo i dokladovou, kterou zabezpečují sami pracovníci na účtárně. Vzhledem k časové a odborné náročnosti, je praktičtější vypracovat optimální harmonogram zabývající se pouze prováděním fyzických inventur.

Obsah a rozsah harmonogramu bude také ovlivněn vnitropodnikovými směrnici, a i jejich rozsahem vzhledem k problematice inventarizace. Vypracovaný inventarizační plán s konkrétními daty a jmény, který reaguje na případné změny by měl být součástí dlouhodobé vnitropodnikové směrnice pro inventarizace majetku a závazků. Jeho vypracování bývá pověřena ústřední inventarizační komise, kterou jmenuje v předstihu a s příslušnými pravomo-

cemi vedení ÚJ. Na vypracování se také podílejí techničtí pracovníci, vedoucí skladů dopravního střediska, popř. dalších útvarů. S konečnou verzí by mělo být seznámeno vedení ÚJ a případně i další pracovníci, kteří mohou provádění inventarizace významně ovlivnit.

Obsah inventarizačního plánu, by měl zejména obsahovat:

- předmět fyzické inventury,
- číselné označení příslušného syntetického nebo analytického účtu,
- vyznačení místa, kde se majetek nachází,
- osoba odpovědná za majetek,
- datum, kdy bude provedena fyzická inventura,
- datum začátku a konce fyzické inventury a datum vyhodnocení jejich výsledků po porovnání s účetním stavem ke stejnému dni,
- datum předání inventarizačních písemností předsedovi této komise,
- jméno předsedy dílčí inventarizační komise odpovědného za celou inventuru příslušné skupiny či příslušného druhu majetku,
- jména členů dílčí inventarizační komise odpovědných za provedení příslušné fyzické inventury,
- jméno a funkce osoby, která harmonogram vypracovala.

Inventarizační plán by měl zejména vycházet z potřeb a místních podmínek ÚJ a jejich možností. Obecně závazný dokument v tomto směru neexistuje, proto je na odpovědných pracovnících, jejich názorech a přístupu k této kontrolní akci, kterou řádně připravené a provedené inventarizace představují.

(Schiffer, 2009, s. 116–119)

2.5.3 Inventarizační komise

ZoÚ ukládá povinnost provedení jednotlivých inventur inventarizační komisí, ale výběr pracovníků neurčuje, takže je zcela v pravomoci ÚJ, koho inventarizací pověří. Pověřené pracovníky tedy označujeme jako inventarizační komise (nejméně dvoučlenná), která musí být zřízena nejpozději do okamžiku zahájení inventury. Inventarizační komise může zajišťovat provádění inventur i více než jedné inventarizační položky a zajišťovat provádění rozdílové inventury i v případě, že zajišťovala prvotní inventuru (Svobodová, 2018, s. 151–152).

Louša (2018, s. 46–47) uvádí, že není povinnost ustanovovat inventarizační komise z čehož vyplývá, že inventuru může provádět i jeden pracovník. Tímto pracovníkem může být i pracovník, který nese odpovědnost za svěřený majetek. Zákon toto sice nezakazuje, ale u inventur dlouhodobého majetku a zásob to není vhodné. Namísto inventurní komise je vhodné zvolit jednoho nebo dva pracovníky, kteří budou odpovídat za provedení inventury v dané oblasti podniku, podepíší inventurní soupis a tím budou zodpovídat za správnost provedení. Často dochází k tomu, že jmenovaní členové komise konkrétní inventuru neprovedou a jen podepíší inventurní soupis, což nemá žádný význam. Dochází tedy ke snížení významu inventury a odpovědnosti provádějících osob.

Na druhé straně se často stává, že dokladová inventura je prováděna odpovědným pracovníkem, který je pověřen vedením agendy účtu, jehož hodnoty inventarizuje. Toto se také nedoporučuje, protože např. za stav pohledávek a ověření jejich bonity by měl být odpovědný jiný pracovník než ten, který vede jejich evidenci, např. pracovník odbytu (Louša, 2018, s. 47).

2.6 Výsledky inventarizačních prací

Cílem inventarizací je, jak již bylo zmíněno zjistit skutečný stav majetku a závazků a tento stav uvést do souladu s údaji zachycenými v účetnictví. Výsledkem inventarizačních prací nemusí být jen inventarizační rozdíly, zjištěné při porovnání skutečnosti s údaji v účetnictví, ale i chyby, které je nutno před vyčíslením konečného inventarizačního rozdílu odstranit. Při inventarizačních pracích mohou být také zjištěny skutečnosti a poznatky, na které účetnictví nereaguje či reagovat nemůže, např. nutnost provedení opravy budovy či poškození strojů. Z toho tedy vyplývá, že se nebude vždy jednat o číselné vyjádření rozdílu v množství a peněžních jednotkách mezi skutečně zjištěnými stavy a stavy v účetnictví (Svobodová, 2018, s. 252).

Rozdíly mezi účetním a skutečným stavem mohou mít různý charakter a různé důvody. Pro rozdíly, které jsou způsobeny přirozenými příčinami nebo vyplývají z charakteru činnosti ÚJ a nelze jim bránit – pro tyto úbytky – je vhodné mít sestavenou vnitropodnikovou normu, která určuje, zda zjištěný úbytek je možné považovat za úbytek do normy nebo nad normu. Vnitropodniková směrnice by měla být vypracována s ohledem na získané zkušenosti z minulých let, fyzikální zákonitosti a také z předpokladu, že ÚJ bude při případně kontrole finančního úřadu schopna doložit způsob tvorby a výši norem při posuzování manka do normy a nad normu. Rozdíly do normy se účtují do provozních nákladů (Ryneš, 2017 s. 77).

2.6.1 Inventarizační rozdíly

„Inventarizačními rozdíly se rozumí rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným tímto zákonem, kdy:

- skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako manko, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin, nebo
- skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako přebytek“ (Zágorová, 2018, s. 23).

Manka, schodky a přebytky jsou tedy inventarizační rozdíly, které se zjistí porovnáním skutečného stavu majetku a závazků, zjištěného prostřednictvím fyzické či dokladové inventury, se stavem v účetnictví. Porovnání skutečného a účetního stavu se provádí v inventurních soupisech graficky, ve srovnávacích tabulkách apod. Je tedy vhodné zdůraznit, že se stav v účetnictví upravuje podle skutečnosti, nikoliv skutečnost podle účetnictví (Svobodová, 2018, s. 253).

Šteker a Otrusinová (2016, s. 227) uvádí, že inventarizační rozdíly se účtují do období, ve kterém se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků. Manka či schodky se účtují na vrub provozních nebo finančních nákladů a přebytky ve prospěch provozních nebo finančních výnosů.

U zásob je možnost vzájemného vyrovnání manka a přebytku v případě, jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období a lze u nich prokázat neúmyslnou záměnu jednotlivých druhů zásob vzhledem k charakteru zásob např. u podobného balení zásob. Pokud po takovém to vyrovnání částka manka převyšuje částku přebytků, rozdíl se posuzuje jako výsledné manko, a naopak pokud převyšuje částka přebytků částku manka, jedná se o výsledný přebytek (jedná se o výjimku ze zákazu vzájemného zúčtování podle § 58 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 500/2002 Sb.) (Kovalíková, 2017, s. 263–262).

Prováděcí vyhláška umožňuje vzájemnou záměnu rozdílů zjištěných při inventarizacích, při dodržení stanovených podmínek, ale pouze u zásob. Jednoznačná definice druhu zásob není sice nikde definována, ale lze za druh zásob považovat jednotlivé položky tak, jak jsou sledovány v běžné skladové evidenci, tj. jednotlivá inventurní čísla zásob (Louša, 2018, s. 46).

2.6.2 Ztráty v rámci norem

Mankem se nepovažují ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Jedná se o technologické či technické ztráty, které vznikají např. rozprašováním, broušením, vypařováním,

krájením, tvrdnutím, zkažením, rozbitím apod. Tyto ztráty se v účetnictví považují za běžné provozní náklady. Způsob stanovení normy a odůvodnění její výše pak často ÚJ musí být schopna prokázat při daňové kontrole (Šteker, Otrusinová, 2016, s. 227).

V zájmu ÚJ by mělo být co nejpečlivěji vymezit kritéria pro uplatňování těchto norem a možnost jejich následné kontroly a určit přesné druhy či položky zásob, u nichž dochází k přirozeným úbytkům či ztrátám při skladování. Měla by tedy být schopná dodržet následující pravidla:

- schopnost kdykoliv prokázat, že se jedná o technologické nebo technické ztráty, které jsou součástí operativních norem spotřeby materiálu,
- stanovit normy ztrát přirozených úbytků zásob tak, aby byla jejich výše a účel dle zákona o daních z příjmu jednoznačně prokazatelná,
- v interních předpisech používat pro vyhlášené normy označení „ztráty“ či „úbytky“ a vyhýbat se slovům „manko“ či „manka“ (Svobodová, 2018, s. 259).

3 INVENTARIZACE A INVENTURA

„Zatímco inventurou se obecně rozumí zjištění skutečného stavu majetku a závazků k určitému dni (např. fyzická inventura materiálu na skladě k 31.12.), pojem inventarizace zahrnuje celý soubor prací, spojených s její přípravou, provedením, vyšetřením a vyúčtováním zjištěných inventarizačních rozdílů“ (Schiffer, 2009, s. 121).

Inventura tedy není tak obsahově rozsáhlá jak inventarizace, ale v zákoně není blíže popsána. Při její interpretaci se tedy vychází z dosavadních praktických zkušeností a poznatků. Lze ji popsat jako významnou část inventarizačních prací, neboť na řádném provedení závisí věrohodnost a pravdivost zjištěného skutečného stavu majetku a závazků a s tím spojená věrohodnost a pravdivost evidenčního stavu těchto veličin, které přechází v účetnictví do dalšího účetního období. Na řádné provedení inventury závisí i správná odpověď na otázky, jako jsou např. jak hodnotit činnosti pracovníků odpovědných za svěřený majetek, jak je zajištěna ochrana tohoto majetku a jeho údržba, využívání atd. (Schiffer, 2009, s. 121).

3.1 Periodické a průběžné inventarizace

Ryneš (2017, s. 76–77) inventarizaci majetku a závazků rozlišuje podle toho, kdy se provádí na periodickou a průběžnou inventarizaci.

Periodická inventarizace se provádí zpravidla jednou ročně, a to k okamžiku sestavení účetní závěrky jako řádná nebo mimořádná a měl by ní být inventarizován veškerý majetek v účetnictví a i ten, který se eviduje mimo účetní knihy a stejně tak i závazky. K rozvahovému dni se periodickou inventurou inventarizují veškerá aktiva a dluhy ÚJ za každé účetní období, kromě zásob a dlouhodobého hmotného majetku, který se neustále pohybuje a nemá svoje vlastní místo. ÚJ může periodickou inventarizaci zahájit nejdříve čtyři měsíce předcházející rozvahovému dni a ukončit ji nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni. Pokud je tedy účetním obdobím kalendářní rok, inventura může být zahájena nejdříve v září a ukončena nejpozději na konci února v následujícím roce. Při zjišťování skutečného stavu periodickou inventarizací mohou ÚJ stanovit rozhodný den a mohou dokončit zjišťování skutečného stavu podle účetních záznamů, které prokazují přírůstky a úbytky majetku a závazků, které nastaly mezi rozhodným dnem inventury a rozvahovým dnem. ÚJ jsou tedy povinny prokázat stav majetku a závazků ke konci rozvahového dne prostřednictvím fyzické a dokladové inventury. Tyto inventury musí být opraveny o přírůstky a úbytky uvedeného majetku a závazků vzniklých mezi okamžikem ukončení inventury a rozvahovým dnem.

Průběžná inventarizace, se provádí v průběhu účetního období. Průběžná inventarizace se využívá jen u zásob, které se účtují podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob a pro dlouhodobý hmotný movitý majetek, který vzhledem ke své funkci je v soustavném pohybu a nemá stále místo. Při průběžné inventarizaci není nutné vypracovávat inventurní soupisy, a mohou být nahrazeny záznamem o provedení fyzické inventury a o vyúčtování inventarizačních rozdílů.

3.2 Členění inventury

Zákon o účetnictví uvádí, že se inventura provádí podle povahy druhu majetku a závazků dvěma způsoby – fyzicky a dokladově, popř. kombinovaně (Schiffer, 2010, s. 190).

3.2.1 Dokladová inventura

Dokladová inventura se provádí tedy především u nehmotných rozvahových položek, tzn. pohledávek, závazků, rezerv a časového rozlišení. Při inventarizaci se dbá zejména na ověření existence příslušného aktiva nebo oprávnění k existenci. Podstatným krokem v inventarizační práci je také správné ocenění rozvahové položky, např. přiměřenost a oprávněnost tvorby rezervy a poskytnutí podkladů pro případnou změnu ocenění rozvahové položky (Ryneš, 2017, s. 73–74).

Schiffer (2010, s. 195–197) popisuje dokladovou inventuru jako prověření správnosti a průkaznosti konečného zůstatku syntetického, analytického či podrozvahového účtu podle dokladů, dle kterých lze ověřit jednotlivé položky, které tvoří tento zůstatek ke dni uzavírání účetních knih. Podstatou je tedy překontrolování účetních zápisů v průběhu uzávěrkových prací a případné opravení těchto zápisů o chyby, které se zjistili při inventuře. Na základě toho bude konečný zůstatek příslušného účtu považován za skutečný stav a lze jej následně převést na účet 702 a vykázat v rozvaze příslušné účetní závěrky.

3.2.2 Fyzická inventura

Fyzickou inventurou se zjišťuje skutečné stav přepočítáváním, převážáním, přeměřením nebo odborným odhadem např. u sypkých materiálů. Při inventurách nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby nebo u nehmotného dlouhodobého majetku mohou vzniknout specifické problémy. Při inventarizaci nedokončené výroby či polotovarů je nutné dbát zvýšené pozornosti a sepisovat nedokončenou výrobu podle jednotlivých stupňů dokončenosti a pro

srovnání využít vnitropodnikové účetnictví. Fyzická inventura se provádí také u dlouhodobého nehmotného majetku, kdy se musí prokázat jeho existence, právní vlastnictví a správnost ocenění (Ryneš, 2017, s. 73).

„Fyzická inventura je – vedle dokladové inventury – jen částí inventarizačních prací, avšak částí významnou, neboť na jejím řádném provedení především závisí věrohodnost a pravdivost zjištěného skutečného stavu majetku a odvozené či následně i věrohodnost a pravdivost evidenčního stavu majetku, s nímž přechází účetnictví do dalšího účetního období a který též uvádí ve vyhotovené účetní závěrce za běžné účetní období“ (Schiffer, 2010, s. 194).

3.2.3 Problémy při provádění inventury

ÚJ může pro účely inventarizace používat předem vyhotovené seznamy s uvedením názvu inventarizovaného majetku, včetně jeho číselného označení či inventurního čísla, množství a ceny. Tento postup je sice méně pracný, ale na druhou stranu méně spolehlivý. Takové využití spisů lze použít při provádění inventury dlouhodobého majetku a drobného majetku, který je zachycen v podrozvahové evidenci. Provádění inventury je považováno za správnější a spolehlivější, pokud provádějící pracovníci nevědí dopředu co má být zjištěno. Toto se označuje jako metoda čistého listu a tento postup je vhodný při inventuře hotovosti. Nejběžnější a vyhovující systém je předem vypracovaný inventurní soupis všech položek, které se mohou vyskytnout bez uvedení jejich stavu. Tento systém je vhodný pro inventarizaci skladovaných zásob (Louša, 2018, s. 44).

Schiffer (2009, s. 123–124) uvádí též jako největším problémem při provádění fyzické inventury zjišťování skutečného stavu o co se opírat před tímto úkonem. Nastává tu totiž otázka, zda před tímto úkonem může mít inventurní orgán k dispozici evidenční stav a opírat se souběžně s fyzickým zjišťováním o evidenční podklady nebo je nutné fyzickou inventurou dělat nezávisle na evidenci. ÚJ by měla mít tedy ve svých interních předpisech jednoznačně uvedeno, ve kterých případech a kterého druhu majetku, a i podle jakých podkladů lze provádět fyzickou inventuru:

- V závislosti na evidenci – zjištěné údaje doplňuje inventarizační komise do předem připraveného inventurního soupisu s údaji evidence.
- Nezávisle na evidenci – údaje zjištěné při fyzické inventuře se zapisují do inventurního soupisu bez jakýchkoliv evidenčních podkladů a takto zjištěné skutečné stavy se následně porovnají se stavy účetními.

4 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Inventarizace je podstatnou součástí účetní závěrky, která zabezpečuje, jak bylo výše uvedeno věcnou správnost účetnictví a správnost ocenění majetku a závazků. Sestavení účetní závěrky se také velmi často považuje za vyvrcholení celého účetního období.

„Cílem účetní závěrky je podat informace o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření ÚJ, které jsou užitečné pro uživatele při jejich rozhodování“ (Šteker, Otrusínová, 2016, s. 241).

Březinová (2017, s. 149) tvrdí, že se účetní závěrka považuje za nedílný celek účetních výkazů a přílohy, která je komentuje. Obecně se také považuje za účetní záznam, který je v listinné, technické nebo smíšené podobě. Ve smyslu ZÚ se považuje za účetní závěrku jen takový soubor účetních výkazů s přílohou, které jsou sestaveny k stanovenému termínu.

4.1 Předpoklady pro sestavení ÚZ

Pravidla pro sestavování ÚZ jsou rozděleny do několika úrovní, přičemž na nejvyšší úrovni stojí určité předpoklady, které jsou pak na nižších úrovních respektovány. Jsou to předpoklady trvání ÚJ a předpoklad akruální báze.

Předpokladem trvání ÚJ se rozumí, že všechny transakce budou zaznamenány takovým způsobem, že ÚJ bude v dohledné budoucnosti stále existovat a k okamžiku zachycení transakce není známa žádná skutečnost, které by naznačovala opak. V praxi se tento předpoklad používá naprosto běžně a často i nevědomě.

Předpokladem akruální báze znamená, že v účetnictví se každá transakce zachycuje až v okamžiku, kdy nastane, a to ve věcné a časové souvislosti s příčinami těchto transakcí a bez ohledu na okamžik, kdy dojde k toku peněžních prostředků, které s danou transakcí souvisejí.

(Prokúpková, Svoboda, 2014, s. 28-29)

4.2 Základní požadavky na informace uváděné v ÚZ

Podle Ryneše (2017, s. 275) nejdůležitějšími kvalitativními požadavky na informace uváděné v účetní závěrce jsou:

- Spolehlivost – ÚZ musí podávat věrný a pravdivý obraz o předmětu účetnictví. Reálně zobrazuje finanční, majetkovou a důchodovou situaci ÚJ a informace v ní musí

být uvedeny úplně a včasné pro uživatele výkazů. Závisí tedy na úplnosti, opatrnosti, věcné a obsahové správnosti a také věrné prezentaci.

- Srovnatelnost – informace v ÚZ musí být vykázány, sestaveny a zveřejněny způsobem, který umožní jejich srovnatelnost, která se vztahuje na předcházející účetní období a případně i srovnatelnost s jinou ÚJ. Jedná se zejména o dodržení stálosti metody bilanční kontinuity, přičemž všechny podstatné změny či odchylky mezi jednotlivými obdobími musí být vysvětleny v příloze s odůvodněním a vykázáním vlivu na dané rozvahové položky a výsledek hospodaření. Informace se považují za srovnatelné, pokud uživatelé mají dostatečné znalosti zjistit podobnosti a rozdíly mezi těmito informacemi od dvou různých ÚJ.
- Srozumitelnost – informace v ÚZ musí být vykázány, sestaveny a zveřejněny způsobem, od kterého může uživatel očekávat, že si při dostatečných znalostech učiní komplexní představu o majetkové, důchodové a finanční situaci ÚJ. Na základě této představy může dále dělat ekonomická rozhodnutí.
- Významnost – v ÚZ musí být obsaženy všechny významné údaje a souvislosti, přičemž významné údaje nesmí být z ÚZ vyloučeny z důvodu nesrozumitelnosti pro uživatele. Informace se považuje za významnou, pokud by její vynechání nebo chybné vykázání mohlo ovlivnit rozhodnutí osoby, která tuto informaci využívá.

4.3 Sestavení účetních výkazů

Obchodní korporace jsou povinny sestavit čtyři účetní výkazy, a to rozvahu, výkazu zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. K těmto účetním výkazům musí být sepsán i komentář ve formě přílohy (Březinová, 2017, s. 57).

4.3.1 Rozvaha

„Rozvaha (bilance) podává přehled o stavu majetku (podle likvidnosti) a zdrojích jeho krytí (podle původu kapitálu) k určitému datu. V rozvaze musí vždy platit bilanční princip, tj. celková aktiva se rovnají celkovým pasivům. Uspořádání a označování položek rozvahy je stanoveno v příloze č. 1 vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele. Další podrobnější členění těchto položek lze provést za podmínky, že zůstane zachováno stanovené uspořádání. Položky rozvahy se označují kombinací písmen, římských číslic, arabských číslic a názvem položky“ (Šteker, Otrusínová, 2016, s. 240).

V rozvaze na straně aktiv se u běžného účetního období uvádí tři sloupce, a to brutto, korekce a netto. Brutto vyjadřuje původní hodnotu majetku, kterou měl v době jeho pořízení v oceňování podle zákona o účetnictví. Korekce vyjadřuje snížení hodnoty majetku prostřednictvím oprávek a opravných položek. Netto je rozdíl mezi bruttem a korekcí, vyjadřuje tedy čistou hodnotu majetku.

4.3.2 Výkaz zisku a ztráty

„Výkaz zisku a ztráty je odvozený účetní výkaz a podává přehled o tvorbě výsledku hospodaření v průběhu účetního období bez ohledu na to, zda vznikají skutečné peněžní příjmy neb výdaje. Výsledek hospodaření je v tomto výkazu sledován za provozní a finanční činnost“ (Šteker, Otrusínová, 2016, s. 240–241).

Poskytuje tedy informace o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku, čímž plní úkol informovat uživatele o finanční výkonnosti podniku. V porovnání s rozvahou, kde jsou aktiva a pasiva oddělena, ve výkazu zisku a ztráty se výnosy s náklady prolínají. To zajišťuje zjistit výsledek hospodaření v předepsaném členění. Položky, které jsou označeny římskou číslicí jsou výnosy a položky, které jsou označeny latinským písmem jsou náklady. Podrobnější členění je zajištěno arabskými čísly. Dále se také označují (Šteker, Otrusínová, 2016, s. 241) výpočtové položky symbolem „*“, které vznikly jako součet nebo rozdíl jednotlivých výnosových a nákladových položek. Výkaz je uspořádán stupňovitě, tak aby bylo možné vyčíslit tyto výpočtové položky:

- Provozní výsledek hospodaření – rozdíl mezi provozními výnosy a náklady.
- Finanční výsledek hospodaření – rozdíl mezi finančními výnosy a náklady.
- Výsledek hospodaření před zdaněním – součet provozního a finančního výsledku hospodaření.
- Výsledek hospodaření po zdanění – rozdíl mezi výsledkem hospodaření před zdaněním a daní z příjmu.
- Výsledek hospodaření za účetní období – výsledek hospodaření po zdanění.
- Čistý obrat za účetní období – celkové výnosy.

4.3.3 Přehled o peněžních tocích

Rozvaha sice přináší informace o stavu peněžních prostředků v minulém a běžném účetním období, tudíž i o přírůstku mezi těmito obdobími, avšak tato informace není dostatečná. Rozvaha neinformuje o způsobu, jakým ÚJ vyprodukovala a použila peněžní prostředky. Proto

se odvozuje z rozvahy další účetní výkaz, v němž lze zobrazit tok peněžních prostředků, a to přehled o peněžních tocích neboli cash flow (Březinová, 2017, s. 64).

Podstatou je tedy sledování přítoků (příjmů) a odtoků (výdajů) peněžních prostředků. V praxi je zejména využíván při:

- platební schopnosti ÚJ a řízení její likvidity,
- hodnocení investic,
- finanční analýza ÚJ,
- krátkodobém a dlouhodobém plánování.

(Šteker, Otrusínová, 2016, s. 241)

Hlavním úkolem tohoto výkazu je poskytnout uživatelům informace o pohybech peněžních prostředků z provozní, investiční a finanční činnosti. Mezi provozní činnosti se řadí základní výdělečné činnosti podniku a ostatní činnosti podniku, které nelze zahrnout mezi investiční a finanční činnosti. Peněžní toky z investiční činnosti jsou pořízení a prodej dlouhodobého majetku, eventuálně činnost související s poskytováním úvěrů, půjček a výpomoci, které není možné považovat za provozní činnost. Finanční činnosti jsou potom činnosti, které mají za následek změny ve velikosti a složení vlastního kapitálu a také dlouhodobých a krátkodobých závazků (Šteker, Otrusínová, 2016, s. 241).

K sestavení přehledu o peněžních tocích, můžeme použít dvě metody. První z nich je přímá metoda, která je sestavena na základě skutečných plateb, tzn. příjmů a výdajů. Druhá je nepřímá metoda, která vychází z výsledku hospodaření, který se upravuje na tok peněžních prostředků.

4.3.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu

„Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny, přičemž ÚJ musí vyčíslit vyplacené podíly na zisku a zdroje, ze kterých bylo čerpáno“ (Sládková, Strouhal, 2018, s. 84).

Stejně jak předcházející účetní výkazy musí obsahovat informace za běžné i minulé účetní období. Přehled o změnách vlastního kapitálu nemá v účetních předpisech stanovenou formu, záleží tedy na ÚJ, jakou formu zvolí, ale musí navazovat na položku v roce „A. Vlastní kapitál“. Musí z něj také jednoznačně vyplývat, k jakým změnám v položkách vlastního kapitálu došlo a co bylo důvodem změny. Proto je vhodné jej doplnit rozšířit o přílohu, kde budou uvedeny další informace ke změnám jednotlivých položek. Jedná se především o

změny, které mají za následek zvýšení či snížení vlastního kapitálu, tzn. čerpání fondů, vyplácení dividend nebo podílů na zisku apod. (Sládková, Strouhal, 2018. s. 84).

4.3.5 Příloha

„Tento dokument obsahuje řadu povinností, které jsou z části exaktním – číselným vyjádřením a z části vysvětlujícím komentářem a vyjádřením k jednotlivým ustanovením ZÚ a vyhlášky o jejich aplikaci v ÚJ. Její uspořádání je kombinací tabulkového a řekněme slohového uspořádání“ (Prokúpková, Svoboda, 2014, s. 54).

Podle Prokúpkové a Svobody (2014, s. 54) nám příloha objasňuje významné skutečnosti, takovým způsobem, aby každý oprávněný uživatel co nejlépe pochopil interpretaci významných finančních událostí v běžném období a jejich vliv na vykázané hodnotové parametry. Také tu musí být obsaženy pro každého uživatele informace, které mohou ovlivňovat budoucí finanční pozici nebo znamenají nepřiměřená rizika.

Příloha nám tedy např.:

- popisuje způsob použití účetních metod a jejich vliv na strukturu rozvahy a na tvorbu výsledku hospodaření,
- umožňuje formulovat podmíněnost vybraných ukazatelů,
- uvádí vybrané obraty účtů z účetních knih, které umožňují hlubší analýzu dat bez použití účetních knih pro uživatele, kteří k účetním knihám nemají přístup, nebo jen velmi omezený,
- umožňuje také podrobnou kontrolu tvorby a užívání finančních fondů – přípustné podle právních předpisů.

5 ÚČETNICTVÍ V LESNÍM HOSPODÁŘSTVÍM

Lesní hospodářství zaujímá v národním hospodářství a zemědělském odvětví specifické postavení. Je to spojeno zejména s lesním výrobním cyklem, jelikož se jeho dlouhá produkční doba nedá srovnat s jakoukoliv jinou v zemědělství či průmyslové výrobě. Produkční doba, kdy dochází k růstu lesního porostu začíná jeho založením, ošetřováním, růstem a následně těžbou. Vytěžený lesní porost se v konečné fázi dělí na různé sortimenty dříví. Podle české právní úpravy účetnictví, tento průběh výroby není bohužel zachycen v plném rozsahu. V účetnictví nejsou zachyceny přírůstky a úbytky lesního porostu, z toho důvodu není možné vykázat peněžní hodnotu lesního porostu v účetní závěrce ÚJ, který ji vlastní nebo na něm hospodaří. Účetnictví v lesním hospodářství upravuje ZoÚ, prováděcí vyhláška MF č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy pro podnikatele č. 001 až č. 023 (Čermáková, ©2013, s. 1–2).

5.1 Klasifikace aktiv v lesním hospodářství

Aktiva v lesním hospodářství jsou rozdělena podle jeho produkční funkce na:

- dlouhodobý majetek,
- oběžný majetek – zásoby.

(Čermáková, Stárová ©2014)

5.1.1 Lesní aktiva v dlouhodobém hmotném majetku

Podle prováděcí vyhlášky k ZoÚ je les zobrazen v rozvahové položce Pozemky, která se zahrnuje do dlouhodobého majetku bez ohledu na výši ocenění, za předpokladu, že není zbožím. Lesní zákon pak popisuje les jako lesní porost s jeho prostředím a pozemkem sloužícím k plnění funkcí lesa. ÚJ má povinnost oceňovat lesní pozemky hodnotou samotného pozemku a hodnotou lesního porostu. To vyplývá z § 507 v novém občanském zákoníku (zákon č.89/2012 Sb.), který uvádí že „součástí pozemku je rostlinstvo na něm vzešlé“. To však neznamená, že pokud ÚJ zná jak hodnotu pořizovaného pozemku, tak i hodnotu lesního porostu, který na něm roste, nemůže tyto hodnoty uvést na analytických účtech.

Pokud na lesním pozemku vzniknou ÚJ vlastní náklady v souvislosti s pěstební činností, nezvyšují hodnotu pozemku, ale jsou v průběhu účetní období hned v plné výši účtovány do provozních nákladů (Čermáková, Stárová ©2014).

5.1.2 Lesní aktiva v zásobách

Muller (2011, s. 18) dělí zásoby do tří hlavních kategorií:

- materiál – zásoba surovin, která bude použita při výrobě výrobků,
- nedokončená výroba – materiál vstupující do výrobního procesu, ale není zcela dokončen,
- hotové zboží – zásoby hotových výrobků.

Většina zásob by šla zařadit do jedné z této položky, ale množství v každé kategorii se liší v závislosti na specifikách odvětví a podnikání např. u obchodního podniku budou zásoby zcela jiné než ve výrobním. To platí i v lesním hospodářství, kde budou specifické zásoby pro toto odvětví a v jiné výši budou u podniků, které pouze dříví nebo lesní porost nakoupí za účelem jeho těžby a následně prodeje a podniků, které se zabývají pěstební činností.

Pro vykazování lesních aktiv ve vztahu ke zpracování dříví jsou v účetnictví podniku využívány zejména rozvahové položky Materiál a Výrobky. V položce Výrobky jsou obsaženy předměty vlastní výroby, které jsou určeny k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř ÚJ. Podniky zabývající se lesnickou činností tedy účtují o vytěženém dříví, vlastních vypěstovaných sazenicích a zvláště potom o vánočních stromcích. ÚJ potom může vytěžené dříví dále evidovat v různém stupni rozpracovanosti např.: podle stupně rozpracovanosti v dané lokalitě Pařez, Odvozní místo nebo Expediční sklad (Čermáková, Stárová ©2014).

Společnosti, které nakoupí již vzrostlý les s účelem pokácení a následným prodejem vytěženého dříví nebo nakoupí již samotné dříví za účelem dalšího prodeje a účtují způsobem B, účtují toto pořizování na nákladový účet 504 – Prodané zboží.

Oceňování zásob upravuje ZoÚ, který říká, že se zásoby kromě zásob vytvořených vlastní činností oceňují v pořizovací ceně. Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují ve výši vlastních nákladů. Způsoby ocenění zásob jsou doplněna v ČUS č. 707 Zásoby. Je tu například upřesněno, co patří mezi vlastní náklady pro ocenění zásob vlastní výroby. Co se týče ocenění vytěženého dříví, ÚJ používají kalkulační ceny, stanovené podle fázové kalkulace, pro jednotlivé kroky při těžbě. Konečné ocenění vytěženého dříví se spočítá jako součin množství v m³ v dané lokalitě a vlastních nákladů podle výkonů těžby. Ocenění vlastními náklady by mělo být upřesněno ve vnitropodnikové směrnici ÚJ.

(Čermáková, Stárová ©2014)

5.2 Náklady a výnosy spojené s lesním, reprodukčním cyklem

Od okamžiku založení lesního porostu až do okamžiku jeho těžby, jsou všechny náklady připadající na jeho výchovu účtovány do provozních nákladů ÚJ, čímž je ovlivněn výsledek hospodaření ÚJ v daném účetním období. Při samotné těžbě, která představuje završení lesní výroby, se vytěžené dříví oceňuje podle výše těžních nákladů dle platných pravidel. ÚJ má plně ve své kompetenci stanovit si, jakou kalkulaci nákladů připadající na těžbu dřeva si zvolí, bez ohledu na své konkrétní výrobní podmínky.

V okamžiku vzniku výnosů při prodeji vytěženého dříví nebo lesního pozemku, jehož součástí je i lesní porost, není v účetnictví možné k nim přiřadit na ně vyložené náklady. To je zapříčiněno tím, že při vzniku výnosů není v účetnictví podniku známá přesná informace o hodnotě prodávaného majetku, jelikož během růstu není lesní porost oceněn, a tak jeho hodnota nemůže být zobrazena v majetku ÚJ.

Tento nesoulad mezi výnosy a náklady, které vznikají v běžném období v návaznosti na těžbu dříví se řeší pomocí zákona o rezervách. V rámci tohoto zákona je možné zákonným způsobem zatížit provozní náklady vytvořením zákonné rezervy na pěstební činnost, která je odvozena podle objemu vytěžené dřevní hmoty. Při použití rezervy by byl tedy výsledek hospodaření počítán jako rozdíl mezi výnosy z prodeje dřív a náklady na těžbu dříví a zákonné rezervy. Tento postup, ačkoliv je možný, není z účetního hlediska příliš vhodný, protože tu dochází k porušení akruálního principu.

(Čermáková, ©2013, s. 2–3)

5.2.1 Rezervy na pěstební činnost

V lesním hospodářství se využívá rezerva na pěstební činnost, podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje její tvorbu a užití.

Lesní zákon ukládá povinnost majitelům lesa hospodařit způsobem, který umožňuje plnění všech funkcí lesa. Tohle hospodaření je dáno přirozeným lesním výrobním cyklem a následnou těžbou dříví za účelem jeho dalšího zpracování či prodeje, současně však musí být splněna podmínka soustavné péče o les. Podle zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů je v § 9 odst. 1 uvedeno, že pěstební činností se pro účely zákona rozumí obnova a veškeré výchovné činnosti prováděné na porostech do 40 let

jejich věku, ochrana lesa a opatření k obnově porostů s nevhodnou nebo náhradní dřevinnou skladbou.

Rezervy na pěstební činnost ÚJ tvoří podle výše vytěženého objemu dřevní hmoty v m³. Výši si ÚJ stanoví sama v rozpočtu nákladů a čerpá ji při uskutečnění prací. Pravidla pro výpočet zákonné rezervy na pěstební činnost by měla mít ÚJ zpracována ve vnitřních směrnících. V případě, že nejsou práce provedeny v rozpočtovém objemu, rezerva je zrušena a zúčtována. Z daňového hlediska tato rezerva pro ÚJ představuje daňově uznatelný výdaj pouze za splnění podmínky, že peněžní prostředky na rezervy uloží v bance na zvláštní účet a z tohoto účtu je bude čerpat pouze na úhradu výdajů, pro které byly určeny. V následujících účetních obdobích je vytvořená rezerva čerpaná podle průběhu realizovaných pěstebních činností.

(Čermáková, Stárová ©2014)

5.3 Měření dříví

ÚJ musí vytěžené dříví, které prodává svým odběratelům při každé dodávce zvlášť změřit. Měření vytěženého dříví tedy slouží ÚJ při stanovení celkové ceny za dodávku dříví a zjišťují se pomocí něj i inventární stavy. Při měření dříví se postupuje zejména podle doporučených pravidel pro měření a třídění dříví.

Při měření mi používají různé pojmy, které je dobré na začátek této kapitoly definovat:

- délka – nejkratší vzdálenost mezi čely výřezu,
- celková délka – součet jmenovité délky a přídávku k délce,
- jmenovitá délka – stanovená délka výřezu bez přídávku na délku,
- dříví – dřevo v podobě stojících nebo pokácených stromů ve formě jejich prvního stupně zpracování,
- objem v m³ – skutečný objem dříví stanovený z jeho rozměrů,
- přídavek k délce – dohodnutá délka přidávaná ke jmenovité délce,
- hráň – urovnaná hranice řeziva s mezerami k sušení,
- srážka na kůru – faktor na převod objemu dříví měřeného v kůře na odpovídající objem bez kůry
- výřez – část kmene nebo větve vzniklé jejich příčným krácením vyhovujícím požadavkům technických norem,

- sortiment – dříví specifického určení, vyhovující dřevinou, rozměry a jakostí požadavkům technické normy, skupiny sortimentů tvoří třídy jakosti,
- středová tloušťka – tloušťka měřená v polovině jmenovité délky.

(Indra, ©2002, s. 11–17)

Wojnar (2008, s. 8–9) uvádí, že pokud se objem dříví u každého dodávaného sortimentu zjišťují jednotlivě, na dodacích listech musí být uvedeno:

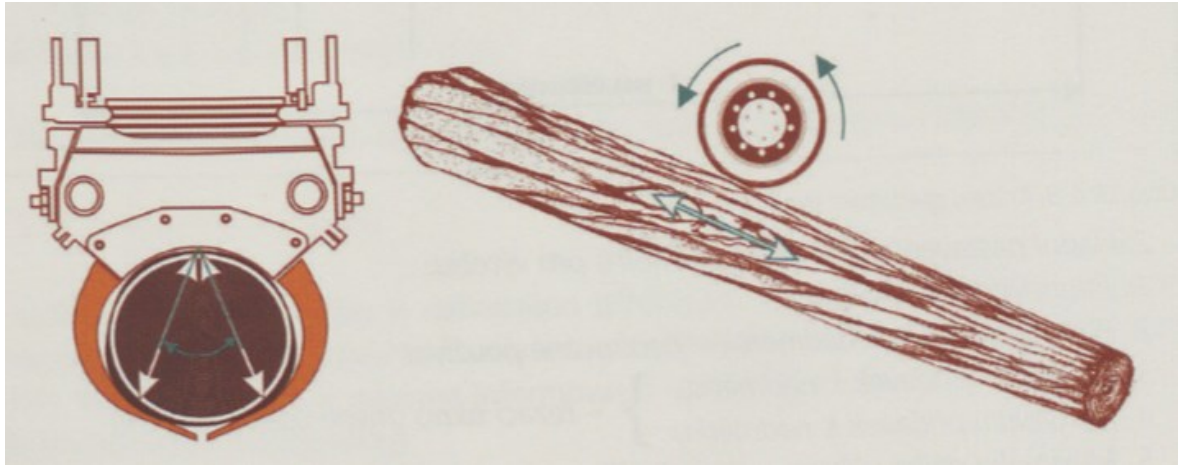
- číslo kusu,
- jakostní třída a kvalita,
- jmenovitá délka a průměr,
- objem výřezu v m^3 ,
- množství m^3 podle jakostních tříd, kvalit a tloušťkových stupňů,
- souhrn množství v m^3 v dodávce, datum expedice a číslo dodacího listu.

Dále popisuje, co uvést v dodacím listu v případě, kdy je objem dodávaných sortimentů zjišťován skupinově. Tento dodací list by měl obsahovat:

- jakostní třídu a kvalitu,
- počet kusů a množství v m^3 podle objemových tříd,
- souhrn množství v m^3 v dodávce, datum expedice a číslo dodacího listu.

5.3.1 Měření speciálními stroji

Měření speciálními stroji se provádí pomocí harvestoru nebo manipulátorem. Princip měření délky za použití tohoto způsobu spočítá ve vyhodnocení informacích, které poskytuje ozubené měřicí kolečko, na kterém je připojen impulsní generátor. Toto měřicí kolečko je tlačeno ke kmeni pružinou nebo hydraulickým válcem, a je schopné se posouvat po kmeni dopředu či dozadu, podle směru pohybu kmene. Při pohybu po kmeni dochází k přesunu počtu impulsů do řídicího počítače, které tyto impulsy následně podle kalibrační hodnoty přepočítá na délku. Tloušťka je změřena podle úhlu otevření odvětvovacích nožů nebo podávacích válců, který je snímán odporovými nebo impulsními snímači. Následná tloušťka se vypočítá jako aritmetický průměr z naměřených hodnot obou odvětvovacích nožů. Konečný objem se spočítá v softwaru, kterým je harvestor vybaven (Wojnar, 2010, s. 19–20).



Obrázek 1 Princip měření tloušťky a délky speciálními stroji, Zdroj: Wojnar 2010, s. 19

5.3.2 Měření ruční a elektronické

Tento způsob měření, je náročnější a při měření se pracuje s různými délkami či tloušťkami. Některé z nich budou pro lepší představu vysvětleny:

- délka výřezu – nejkratší vzdálenost mezi oběma čely kusu,
- celková délka – skutečná délka kusu s přesností na 1 cm,
- jmenovitá délka – celková délka výřezu, od které se odečte hodnota dohodnutého přídatku nebo srážky na vady a zaokrouhlená dolů na nejbližší nižší stupeň jmenovité délky,
- nadměrek – tvoří 2 % jmenovité délky.

Tloušťka nebo také průměr je uveden ve středu, na čepu a pokud je to nutné tak i na spodním čele výřezu. Měření tloušťky se poté provádí měřením bez kůry nebo s kůrou. Na základě toho tedy získáme naměřené hodnoty s kůrou nebo bez ní. Hodnoty jednotlivých měření tloušťky jsou pro ruční i elektronické měření uvedeny v celých cm, bez zaokrouhlení pomocí desetinných čísel.

Ruční měření tloušťky pro výřezy do 20 cm je provedeno jedenkrát ve vodorovném směru se zemí. Pokud má výřez tloušťku nad 20 cm nebo má oválný výřez, měří se jeho tloušťka ve dvou na sebe kolmých směrech (Wojnar, 2010, s. 27–30).

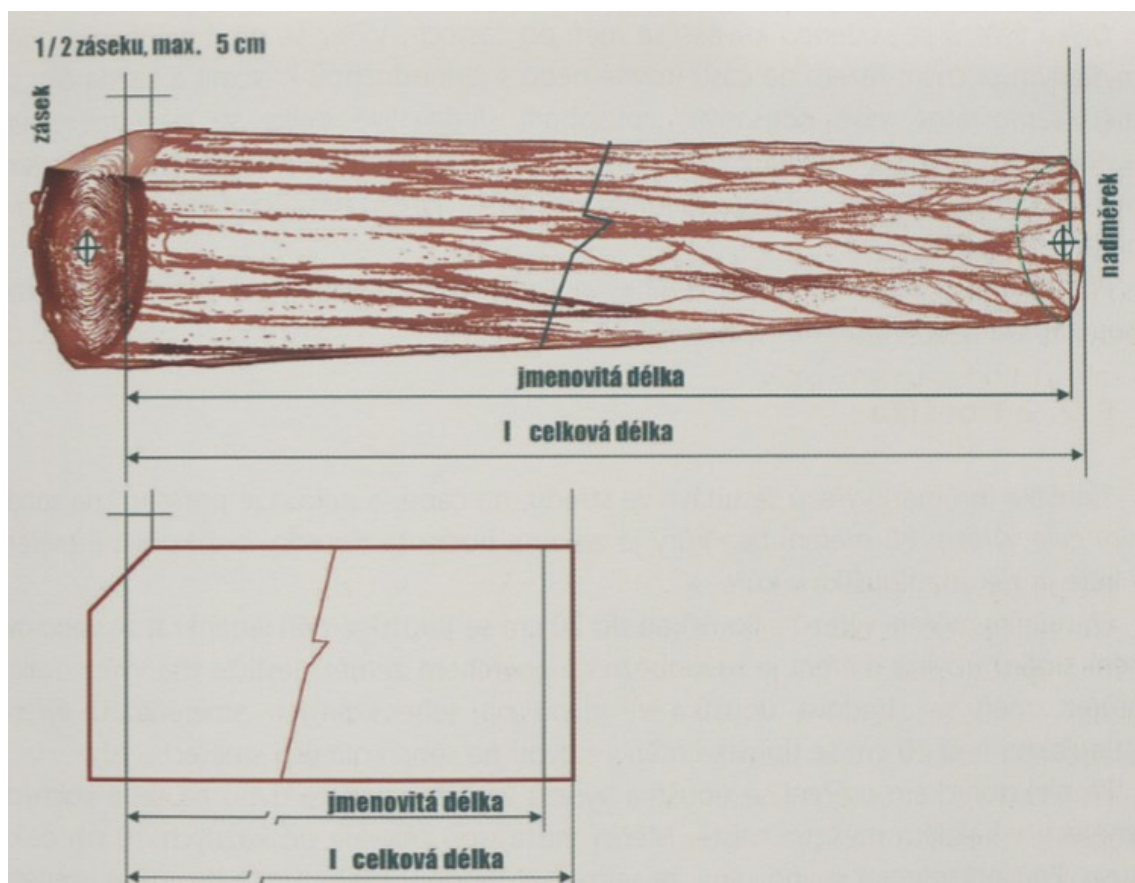
Při elektronickém měření tloušťky výřezu se tato tloušťka spočítá ze dvou na sebe kolmých míst v měřících místech. Měřící místa se od sebe nacházejí většinou 10 cm. Jakým způsobem bude snímání hodnot provedeno není přesně stanoveno, ale z těchto hodnot musí být možné tloušťku vypočítat.

Tloušťka pak může být dále ještě rozdělena na středovou tloušťku, která slouží ke stanovení objemu výřezů a čepovou tloušťku, která se využívá ke třídění výřezů pro jejich další zpracování. Měření těchto tlouštěk probíhá odlišně, jelikož jsou tu další podmínky, které musí být dodrženy.

Při těchto dvou měření musí být také změřeny hodnoty pro křivost, která vyjadřuje stupeň nerovnosti výřezu a sbíhavost, která poskytuje informaci o míře změny tloušťky výřezu v průběhu jeho délky. Jedná se o vady, které po jejich sečtení tvoří srážky. Všechny srážky, které byly použity musí být poznačeny v protokolu o příjemce.

Celkový objem výřezů, vypočítaný podle Huberovy metody, se udává bez kůry. Při výpočtu je potřeba znát jmenovitou délku výřezu a středovou tloušťku výřezu bez kůry nebo s kůrou. Konečnou hodnotu objemu výřezu bez kůry je možné získat jak výpočtem, tak i podle tabulek.

(Wojnar, 2010, s. 27–30)

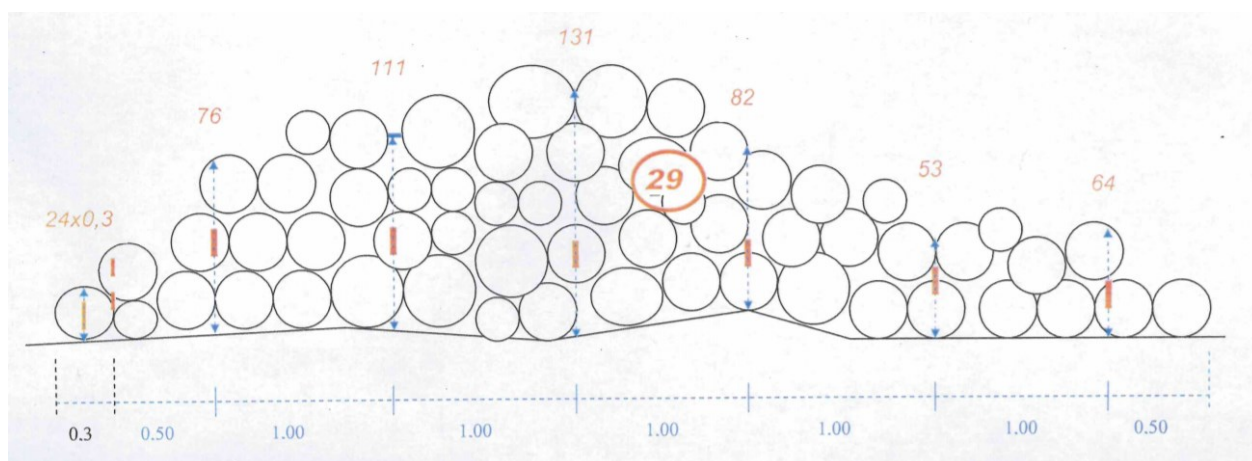


Obrázek 2 Délka měřená ručně, Zdroj: Wojnar, 2010, s. 29

5.3.3 Měření dříví v hraních

Tohle měření můžeme rozdělit do 9 kroků, dle kterých se při měření postupuje:

1. Označíme hraně pořadovým číslem (na obrázku má číslo 29) a pro čísla si vyhradíme jednu číselnou řadu, např. 0 až 1000.
2. Hraně rozměříme na středy 1 m sekcí a středy sekcí označíme svislou čarou (hraně na obrázku je rozměřena zprava doleva).
3. Konec poslední úplné sekce se označí svislou přerušovanou čarou.
4. Svislou čarou označíme i střed poslední neúplné sekce.
5. V místě, kde je označen střed sekce změříme její výšku. Dolním bodem pro měření je terén nebo podval a horním bodem měření je místo, kde se protíná pomyslný střed sekce vrchní hrany čela nejvýše uloženého výřezu.
6. Naměřená výška úplné sekce bude napsána ve středu měřené sekce v cm a bude uvedena v i číselníku.
7. U poslední neúplné sekce bude uvedena změřená výška v cm násobená šířkou neúplné sekce v m (na obrázku číslo 24x0,3). V číselníku bude napsaný výsledek součinu těchto hodnot v cm.
8. Jednotlivě měřená čela kusů, které jsou součástí hraně, musí být alespoň středním průměrem a podvaly se označí podle přístupnosti.
9. Naměřené hodnoty na hraních se musí shodovat s hodnotami v číselníku.
(interní materiál firmy)



Obrázek 3 Měření v hraních, Zdroj: Interní materiál firmy

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CHARAKTERISTIKA FIRMY

Zvolená firma je právnickou osobou, která má právní formu společnost s ručením omezeným a její základní kapitál tvoří 100 000 Kč. Společnost byla založena v roce 1997 jedním zakladatelem a je zapsána do obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Brně. Předmětem jejího podnikání je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, konkrétně:

- velkoobchod se dřevem,
- podpůrné činnosti v lesnictví.

Krom předmětu podnikání má také společnost předmět činnosti, a to provoz myslivosti v obhospodařovaných honitbách.

Společnost je držitelem několika certifikátů a používá různé systémy, jako je např. systém CoC, který zabezpečuje proces sledovatelnosti původu dřevní suroviny použité ve výrobcích v souladu s TD CFCS 2002:2013.

Ve společnosti je zavedený systém řízení popisující systém managementu

- jakosti,
- environmentu,
- bezpečnosti ochrany a zdraví při práci.

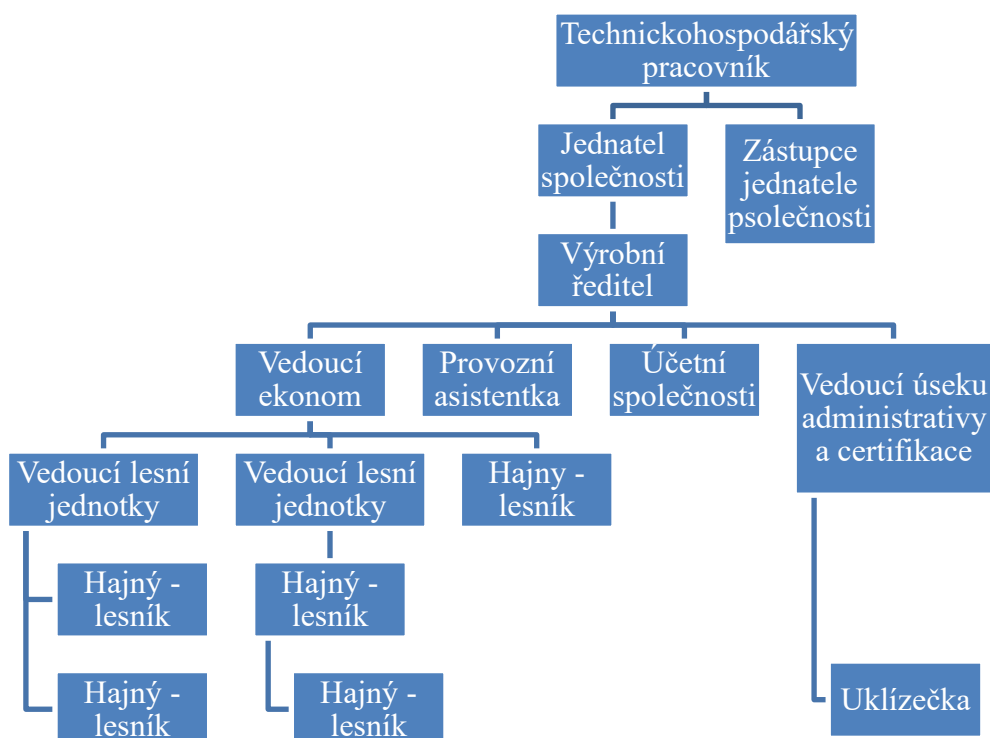
Tento systém je udržován a neustále zlepšován na základě následujících zásad:

- orientace na zákazníka s porozuměním jeho požadavkům a očekávání,
- procesní přístup při definování prováděné lesnické činnosti,
- neustále zlepšování měření spokojenosti zákazníků,
- partnerství s dodavateli podporující vzájemně výhodné dodavatelsko-odběratelské vztahy,
- ve všech těchto činnostech jsou brány v úvahu všechny environmentální aspekty a environmentální dopady všech činností, výrobků a služeb na všechny složky životního prostředí se snahou je minimalizovat,
- jsou posuzována, odstraňována, řízena a minimalizována rizika BOZP všech činností,
- základem je dodržování všech relevantních právních a jiných předpisů.

Společnost je držitelem několik certifikátů, jako jsou:

- certifikát spotřebitelského řetězce dřeva (certifikát C-o-C),
- certifikát systému managementu jakosti dle normy ČSN EC ISO 9001:2009,
- certifikát systému managementu bezpečnosti a ochrany zdraví v práci – specifikace podle požadavku normy OHSAS 18001:2007,
- certifikát systému environmentálního managementu dle normy EN ISO 14001:2004

Přepočtený počet zaměstnanců v roce 2018 byl ve společnosti 9, což ji řadí mezi malé společnosti. Společnost má však s několika dalšími živnostníky uzavřenou smlouvu o dílo a ti nebyli do přepočteného počtu zaměstnanců započítáni. Ve vedení společnosti je technickohospodářský pracovník, jednatel společnosti a jeho zástupce, kteří schvalují plány nákupu dříví prostřednictvím aukcí, koordinují činnosti společnosti v oblasti ekonomického rozvoje a vytvářejí strategické plány firmy. Pod nimi je výrobní ředitel, který zajišťuje zejména nákup dříví v aukcích a stará se o zabezpečení jeho následné těžby. Co se týče dalších ekonomických pracovníků, tak jejich náplň práce spočívá zejména ve využívání ekonomických nástrojů, cen, tvorbě smluv, a zpracování administrativních podkladů a zajišťují včasné a správné provedení účetní závěrky. Další pracovníci se podílejí přímo na těžbě dříví a jeho měření při nakládání, které následně kontroluje výrobní ředitel nebo vedoucí lesní jednotky.



Obrázek 4 Organizační schéma společnosti, Zdroj: Interní materiál firmy

6.1 Účetní metody

Společnost vede účetnictví v plném rozsahu a její účetní období je shodné s kalendářním rokem. Účetní závěrku zpracovává na základě zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb., a dle ČÚS pro podnikatele. Ze zákona má povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Nevyužívá služeb daňové poradce, proto musí daňové priznání podávat vždy k 31. 3. příslušného roku.

Co se týče oceňování tak závazky a pohledávky při vzniku oceňuje firma ve jmenovité hodnotě a v pořizovací ceně je oceněn dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nakupovaný a nakupované pohledávky. O veškerých zásobách je ve společnosti účtováno metodu B. Při nákupu tedy všechny zásoby účtuje do spotřeby bez použití pořizovacích účtů. Nakupované zásoby jsou také oceňovány pořizovací cenou, do které se zahrnuje cena pořízení a vedlejší pořizovací náklady např. manipulace a přibližování dřeva, náklady spojené s přepravou apod. Při vyskladnění zásob používá společnost metodu váženého aritmetického průměru. Přepočítání nové vyskladňovací ceny je zabezpečeno automaticky účetním programem POHODA, při každé změně stavu zásob. Zásobami ve společnosti jsou:

- materiál,
- nedokončená výroba,
- zboží,
- poskytnuté zálohy na zásoby.

O materiálu společnost během účetního období neúčtuje. Dobrý materiál, tzn. pohonné hmoty, kancelářské potřeby, pomocný materiál atd. jehož obrátka je menší než jeden měsíc, se účtuje přímo do spotřeby na účet 501 – Spotřeba materiálu. Nakupované sazenice potom společnost účtuje také přímo do spotřeby, a to na účet 542 – Prodaný materiál. Pokud se některé sazenice nespotřebují a jsou umístěny do jejich spotřeby u dodavatele, zaúčtují s při uzavírání účetních knih na účet 119 – Materiál na cestě souvztažně s účtem 542 – Prodaný materiál.

Na účtu zboží vlastní společnost movité věci nakoupené za účelem prodeje. Na zásobách eviduje tyto druhy zboží:

- dříví (kulatina),
- řezivo,
- zboží ve vlastní prodejně.

Jak bylo výše uvedeno, společnost o zboží účtuje způsobem B, takže při uzavírání účetních knih se počáteční stavy účtu 132 – Zboží na skladě v prodejnách převedou na vrub účtu 504 – Spotřeba materiálu a stav zásob podle skladové evidence zaúčtuje společnost na vrub účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách souvztažně s účtem 504 – Prodané zboží. Skladová evidence příjmů a výdajů zboží musí být tedy vedena během účetního období tak, aby bylo možné zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období.

Zásoby, které během roku ÚJ nakoupí zaúčtuje v jednotkovém množství a pořizovací ceně podle přijatých faktur, výdajových pokladních dokladů či přejímek zboží. Ostatní složky pořizovací ceny se zaúčtují v pořizovací ceně.

Nakoupené nevyfakturované dodávky se naskladňují ve společnosti v pořizovacích cenách nebo ve vlastních nákladech podle dodacího listu, který slouží jako vstupní doklad pro záznam dat.

Zásoby se oceňují při jejich vyskladnění:

- dle váženého aritmetického průměru u zásob dříví a řeziva,
- podle metody FIFO u zásob zboží ve vlastní prodejně se pro stejný druh zásob.

Evidence zboží je ve společnosti zabezpečena pomocí výpočetní techniky (dříví a řezivo) nebo ručně (v prodejně) na skladových kartách zásob, kde je uvedeno množství v jednotkách a pořizovací cena. Stav zásob se u každého druhu zboží prokáže k poslednímu dni účetního období jeho inventarizací.

6.2 Finanční analýza

Ačkoliv se práce zabývá zejména inventarizací v krátkosti bude udělána finanční analýza, která ukáže, jak si podnik vede během posledních 5 let. Je to zejména z toho důvodu, abychom věděli, jestli jde o ztrátový či ziskový podnik a jak hospodaří se svými zásobami, kterými se budeme dále zabývat.

Z následujícího grafu můžeme vidět, že společnost od roku 2014 je až do roku 2018 stále zisková. Největšího zisku dosáhla společnost v roce 2018. Je to spojeno zejména s tím, že společnost prodala v tomto roce osobní automobil a odvozní soupravu. V přechodících letech společnost dosahovala oproti roku 2018 nižšího zisku, zvláště v roce 2015 až 2017, ale stále byla zisková. Důležité je také to, že společnost dosáhla zisku každý rok zejména z provozní činnosti, tedy z prodeje výrobků, zboží či služeb. V žádném dalším roce, kromě roku 2018,

nedošlo k významnému prodeji majetku či rozpuštění rezerv což, by ovlivnily výsledek hospodaření.



Obrázek 5 Výsledek hospodaření společnosti za rok 2014 – 2018, Zdroj: Interní informace společnosti, vlastní zpracování

V následující tabulce můžeme vidět dobu obratu zásob vyjádřenou ve dnech u zvolené společnosti v porovnání s odvětvím. Z tabulky je na první pohled jasné, že společnost se oproti odvětví svoje zásoby skladuje jen v minimálním počtu dnů. To je hlavně z toho důvodu, že firma nevykazuje téměř žádný materiál a zásoby jsou tedy z převážné části tvořeny zbožím, které se společnost snaží co nejdříve prodat, jelikož nemá k dispozici sklad. Veškeré zásoby, které by tedy musela uskladnit na delší dobu, by ztratili na kvalitě zejména vlivem nepříznivého počasí. Za rok 2018 není vyjádřeno porovnání s odvětvím, jelikož tyto údaje nebyly k dispozici.

Tabulka 2 Doba obratu zásob ve společnosti a v odvětví, Zdroj: Ministerstvo průmyslu a obchodu a vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti

Rok	DOZ – vybraná společnost	DOZ – odvětví
2014	1,32	37,63
2015	0,2	38,87
2016	0,09	39,25
2017	11,28	37,25
2018	7,65	-

6.3 Ekologie v podniku

Od roku 2017 je ve společnosti zaveden systém environmentálního managementu. Společnosti se řídí systémem řízení, který obsahuje i environmentální politiku.

Ve všech smlouvách se uvádí, že obchodní partner byl seznámen s Environmentálními aspekty, které mohou ovlivňovat životní prostředí. Odpovědný pracovník vždy před uzavřením smlouvy o komplexní činnosti v lese vyhodnotí environmentální aspekty a následně zpracuje ekologickou újmu. S významnými relevantními environmentálními aspekty jsou také seznamovány i pracovníci společnosti. Specifickou činností podniku je skutečnost, že značná část jeho činností spočívá v ochraně a zlepšování životního prostředí. Podílí se tedy nejen na využívání přírodních zdrojů, tedy těžbě dřeva, ale zejména i na obnově a údržbě tohoto přírodního zdroje. To tedy znamená, že společnost je v souladu s registrem environmentálních aspektů a registrem environmentálních měření a monitoringu měření sledování shody při nakládání s odpady, ovzduším, energiemi a chemickými látkami a přípravky.

Ve společnosti je kladen důraz na minimalizaci vzniku odpadů. O produkci a likvidaci všech druhů odpadu je vedena průběžná evidence v rozsahu předepsaném legislativou. Tuto evidenci zajišťuje odpovědný pracovník, který nese odpovědnost i za celoroční hlášení o produkci a nakládání s odpady. Toto hlášení je vyplňováno elektronicky na stránkách ispop k 15.2. každého roku. Odpady jsou předávány pouze odpovědným osobám na základně smluvních vztahů.

Co se týká nakládání s obaly, tak dalším specifikem tohoto podniku, které je dané do značné míry odvětvím je skutečnost, že žádný z jejich produktů nemusí být balen do obalů ve smyslu zákona o obalech. Tento zákon se totiž na tuto společnost nevztahuje.

Ve vztahu k ochraně ovzduší společnost využívá stroje a automobily se spalovacími motory (mobilní ZZO). Dodržování emisních limitů je zaručeno výrobcí těchto strojů a jejich pravidelnou údržbou a značkovým servisem. Společnost monitoruje i spotřebu plynu a paliv.

7 PRŮBĚH TĚŽBY

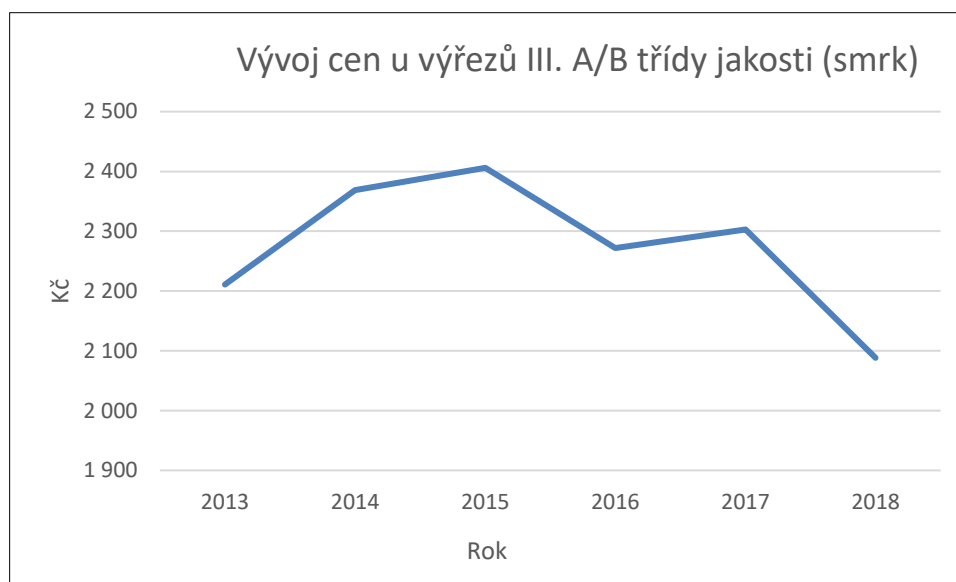
Než se začneme zabývat samotnou inventarizací, je potřebné znát základní informace o tom, jak vybraná společnost postupuje při těžbě a co případně samotné těžbě předchází. Společnost vlastní lesy, ale nemá k dispozici takové množství, aby z nich mohla těžit po celé účetní období.

V případě, že podnik nemá k dispozici vlastní les, který by mohl vytěžit, musí přes elektronickou aukci dříví vysoutěžit les nastojato, kde následně může začít s těžbou. Tento způsob prodeje využívá vybraná společnost zejména u Lesů ČR, ale v praxi je běžně používán také u jiných vlastníků lesů v ČR. Spočívá v prodeji předkupního práva vytěžit přesně definovaný počet stromů v prodejním bloku za nejvyšší nabídnutou cenu. Prodejní blok je v terénu přesně definován hranicí a stromy určené k těžbě jsou viditelně označeny. Aukce probíhají v elektronickém prostředí – Elektronické aukce dříví. Dříví je nabízeno formou holandských sestupných aukcí, podle předem zveřejněného harmonogramu.

Nejvíce prodávané a nejtěženější dříví je u nás jehličnaté, konkrétně smrkové. Důvodem je aktuální kůrovcová kalamita, které právě nejvíce postihuje smrk. Zpravodajský server iDnes.cz (©2018) uvádí, že více než 90 procent vytěženého dřeva je z jehličnanů. Za loňský rok šlo o 17,735 milionu metrů krychlových jehličnatého dříví vytěženého na území ČR. Devět z deseti poražených jehličnanů jsou smrky, zbytek připadá zejména na borovice. Z listnatých stromů, jejichž těžba loni klesla, připadá největší podíl těžby na buky, těží se také duby, jasanů, lípy a javory.

Vybraná společnost není výjimkou a převážná část vytěženého dříví u ní tvoří právě jehličnaté. Při stanovení ceny vychází z průměrných cen, které zveřejňuje čtvrtletně ČSÚ. V následujícím grafu č. 1 je znázorněn vývoj cen u smrkového dříví za 1 m³ během posledních 6 let. Jak můžeme vidět, tak cena surového dříví vytěženého zejména kvůli kůrovcové kalamitě v posledních letech klesá. V roce 2015 před poklesem ceny činila průměrná cena 1 m³ smrkového výřezu ve třetí třídě A/B jakosti v ČR 2 406 Kč, což je o 318 Kč více než v roce 2018. Na snížení cen dříví má také zásluhu rychlé zpracování větrné kalamity, která postihla Rakousko a Německo (Rambousková, ©2018). To ovlivnilo export, který díky tomu klesl. Dalším faktorem, ovlivňující tuto cenu je i nižší kvalita dříví, způsobená vysycháním stromů, které byly napadeny kůrovcem a stojí v lese. Následek je totiž zhoršení technických vlastností dřeva, což má za následek menší možnost použitelnosti v dalších oborech jako je např. stavebnictví. Jelikož zisk lesního hospodářství je tvořen zejména tržbami za prodej dřeva,

může mít tento pokles cen pro společnosti v tomto odvětví neblahý dopad a může znamenat příčinu vzniku finančních problémů. Pokud tedy společnost při inventarizaci zjistí toto dočasné snížení hodnoty aktiva, měla by vytvořit opravnou položku, aby byla zachována zásada věrného obrazu účetnictví.



Obrázek 6 Vývoj cen u smrku, Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

7.1 Měření při prodeji

Po následném vytěžení dříví přichází na řadu jeho měření. Existuje několik různých způsobů měření, které se dají použít, ale pro naše potřeby použijeme dvě, které se týkají této konkrétní dodávky. Naměřené hodnoty se potom uvádějí v m³. Dříví v této dodávce bylo zvolenou společností, jakož to dodavatelem měřeno způsobem měření hrání. Tento způsob měření je popsán výše a na základě něj bylo fakturováno naměřené množství odběrateli.

Odběratel, který dále surové dříví zpracovává u této dodávky použil měření podle elektronické přejímky. Postup tohoto měření a využití technologie si určuje sám odběratel nebo jsou podmínky dohodnuty s dodavatelem ve smlouvě. Mezi podmínky, které má vybraná společnost s převážným množstvím odběratelů dohodnuté patří např.:

- s ohledem k umístění příslušných měřících zařízení (tj. v areálu kupujícího) bude přesné určení dodaného množství dřeva realizována vždy v areálu odběratele,
- pro vyloučení případných pochybností smluvní strany prohlašují, že údaje o množství i kvalitě dřeva uvedené v dodacím listu se s ohledem na skutečnosti uvedené v předchozím odstavci považují za pouze orientační a nezávazné,

- smluvní strany se dohodly, že kvantitativní přejímka dodávek dřeva bude provedena v místě určení vždy pověřeným pracovníkem kupujícího,
- prodávající je oprávněn se zúčastnit přejímky.

Smlouvy obsahují další body, týkající se kvantitativní ale i kvalitativní přejímky.

7.2 Vznik rozdílů

Těžba surového dříví a jeho následná cesta z lesa k zpracovateli, odlišné metody zjišťování jeho množství, to jsou všechno faktory vedoucí ke vzniku množstevních rozdílů mezi nakoupeným množstvím dřeva a prodaným množstvím dřeva.

V průběhu těžební činnosti dochází totiž ke změnám v evidovaném objemu dříví, způsobovaným skutečnými ztrátami, ale i ke změnám, vznikajícím v důsledku rozdílů mezi výsledky zjišťování objemu dříví různými metodami, rozdílným způsobem evidence dříví a někdy také záměnou sortimentů surového dříví. Tyto rozdíly v množství naměřeného dřeva jsou v řadě případů objektivního charakteru a vyplývají z dodavatelsko-odběratelských vztahů v případě, že dodavatelé a odběratelé používají ke zjištění objemu dříví rozdílné metody měření (Simanov, ©2003).

7.2.1 Rozdíly z dodavatelsko-odběratelských vztahů

Odlišné metody zjišťování objemu dříví u prodávajícího a kupujícího patří mezi zásadní okamžiky, kdy dochází k rozdílům. Může např. situace, kdy dodavatel měří dříví v hraních a odběratel elektronicky. Dochází tu pak k rozdílům, jelikož elektronické měření je přesnější (Simanov, ©2003).

7.2.2 Rozdíly způsobované skutečnými ztrátami

Při těžbě dříví vznikají množstevní ztráty, ztráty sečným a zkracovacím řezem, ulomení vršku stromu při jeho pádu, ztráty nedodržením normované výšky pařezů, ztráty z nezpracovaných vrcholových částí stromů a v případě listnatých stromů i ztráty z nezpracovaných větví. Ve všech případech jde o ztráty před prvním evidováním vyrobeného dříví, které se neprojeví jako změny evidovaného objemu dříví. Mezi skutečné ztráty objemu dříví při těžbě patří např. zapomenuté či nenalezené přijaté výřezy a části výřezů ulomené v průběhu těžby. V závislosti na použité technologii dosahují tyto ztráty 0,4 až 5 %. Pokud nejsou v evidenci dříví vykázány, posouvají se do dalších fází výroby, kde je vznik ztrát neprávem přisuzován manipulaci dříví na skladech (Simanov, ©2003).

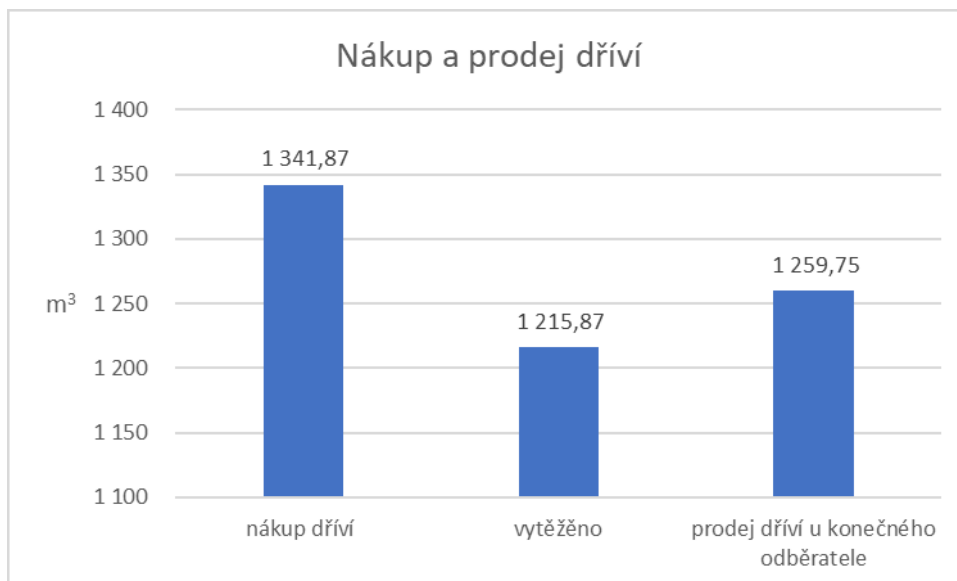
7.3 Příklad rozdílů vzniklých měření

K dispozici jsem dostal údaje z jedné lokality, kde vybraná společnost prováděla těžbu dříví. Společnost vyhrála v dané lokalitě elektronickou aukci na stojaté dříví, což jí umožnilo následně provést těžbu. Všechno dříví v této dodávce bylo jehličnaté, smrkového původu.

V den, kdy se dříví měřilo a následně bylo odvezeno k odběrateli, jsem se osobně účastnil měření dříví a jeho odvodu. Celkově se měření účastnilo pět osob. Dva členové zastupovali odběratele další dva dodavatele a posledním zúčastněným jsem byl já. Při měření jsem zapisoval údaje do číselníku dlouhého a rovnaného dříví, který se potom přepsal do excelu. Část číselníku v podobě z excelu je uvedena v příloze P II. a část číselníku, který se psal ručně je uvedena v příloze P III. Údaje mi diktoval výrobní ředitel, který měřil potřebné údaje. Postupoval podle postupu měření hrání, což je rozebráno výše v teoretické části, ale pro připomenutí bude v krátkosti popsáno. Nejdříve pomocí spreje označil číslo hráně a následně ji rozměřil na šířku po jednom metru a označil si je svislou čarou. V těchto označených místech následně změřil výšku hráně, číslo nasprejoval na dříví a já ho zapsal do číselníku.

Společnost vysoutěžila v aukci na elektronickém portálu od Lesů ČR celkem 1 341,87 m³, z toho zatím vytěženo a odběratelům dodáno 1 215,87 m³ a odběratelé vyfakturovali celkový objem dříví 1 259,75 m³ (příloha P I.). Společnosti tedy vznikl u této dodávky zboží přebytek 3,5 % ve výši 43,88 m³.

U celkového vyfakturovaného objemu dříví u této dodávky došlo na straně odběratelů u dvou různých způsobů měření objemu. Odběratel 1 použil dle dohody elektronickou přímku, zatímco Odběratel 2 měl ve smluvních podmínkách fakturaci podle měření hrání. Pokud objem prodaného dříví rozdělíme podle způsobu měření tak 959,2 m³ bylo Odběrateli 2 fakturováno podle měření hrání (stejný způsob jaký použila prodávající společnost) a 1 003,8 m³ bylo vyfakturováno Odběrateli 1, který použil při měření elektronickou přímku, a u něj došlo k vzniku přebytku důsledkem odlišného měření.



Obrázek 7 Nákup a prodej dříví, Zdroj: Údaje z firmy, vlastní zpracování

7.4 Rozdíly za celé účetní období

Společnost mi také poskytla k dispozici celkové údaje nákupu a prodeje zásob dříví za celé minulé účetní období. Účetní software bohužel nedovoluje ÚJ od sebe oddělit dodávky dříví měřené různými způsoby, a tak vykazuje všechny způsoby měření dohromady.

Z níže uvedené tabulky je možné vyčíst, ve kterých měsících společnost zaznamenala přebytek nebo manko vlivem odlišných způsobů měření. Celkový nákup dříví za účetní období byl ve výši 298 010,07 m³ a prodej ve výši 284 953,89m³. ÚJ tedy vzniklo manko 4,4 %, jehož objem činil 13 056,18 m³. Společnost toto manko zaúčtovala na účet 504 – Prodané zboží, tedy daňově uznatelný náklad. Důležitou informací je pro nás také, že společnost nemá v současné době žádný sklad. Veškeré dříví, které nakoupí a vytěží hned následně prodá. Společnost má u svých odběratelů dopředu nasmlouvané, kolik dříví budou chtít dodat a tomu následně přizpůsobují těžbu, aby se jim vytěžené dříví nehromadilo v lese u cesty a neztrácelo na kvalitě.

Tabulka 3 Stav zásob dříví za celé účetní období, Zdroj: Údaje z firmy, vlastní zpracování

Měsíc	Nákup v m ³	Prodej v m ³
Leden	19 160,27	15 794,69
Únor	31 067,05	20 814,84
Březen	32 675,88	26 342,14
Duben	19 999,26	25 065,75
Květen	31 081,15	23 440,38
Červen	22 255,99	24 268,69
Červenec	27 874,43	24 026,76
Srpen	22 927,95	29 949,95
Září	24 069,97	24 244,60
Říjen	22 045,40	27 595,78
Listopad	24 685,56	27 942,39
Prosinec	20 167,16	15 467,92
Součet	298 010,07	284 953,89

8 PROCES INVENTARIZACE VE VYBRANÉ FIRMĚ

Vybraná společnost, stejně jako všechny ÚJ inventarizací ověřují ke dni řádné nebo mimořádné účetní závěrky, zda skutečný stav veškerého majetku a závazků odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Při této příležitosti také zjišťuje, zda nejsou dány důvody pro účtování o položkách, které vyplývají z předvídatelných rizik a možných ztrát, které se týkají jak majetku, tak i závazků a jsou známy do okamžiku sestavení účetní závěrky. Inventarizace každého druhu majetku a závazků provádí zvolené ÚJ alespoň jedenkrát v účetním období, přičemž řádnou inventarizaci provádí k rozvahovému dni.

Společnost zjišťuje skutečné stavy majetku a závazků inventurou fyzickou u hmotného, popř. nehmotného majetku a dokladovou inventurou u závazků a pohledávek, popř. u dalších složek majetku, u nichž není možné provést fyzickou inventuru. Zjištěné stavy následně pracovníci zaznamenávají do inventurního soupisu, který obsahuje:

- skutečnosti, podle kterých lze jednoznačně určit majetek nebo závazek,
- podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečnosti a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,
- způsob zjišťování skutečných stavů,
- ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury,
- okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury.

8.1 Způsoby provedení inventury

Ačkoliv se ve své práci zaměřuji na inventarizaci zásob, popíšu v této části i způsoby provedení inventury i v jiných oblastech, než jsou jen zásoby, pro lepší přehled a představu o inventuře ve vybrané společnosti.

- Inventura dlouhodobého hmotného majetku a zásob je prováděna fyzicky s odsouhlasením uvedeného majetku na inventurních seznamech. Inventurní soupis, který se následně vytvoří obsahuje údaje o skutečném stavu daného majetku, a to jak v jednotkách množství, tak i v peněžních jednotkách.
- Při provádění inventury hotovosti v pokladně zjišťují pověřeni pracovníci skutečný stav peněz jejich přepočítáním. Inventurní soupis se rozčlení podle počtu kusů jednotlivých mincí a bankovek.

- Inventura cenin, zejména stravenek, se provádí stejně jak u hotovosti v pokladně přepočítáním. Inventurní soupis se následně rozčlení podle počtu kusů nominálních hodnot cenin.
- Inventura stavu peněžních prostředků je ve společnosti prováděna pomocí porovnáním zůstatků účtu uvedených na potvrzení od banky nebo podle výpisů z účtu se stavy vykázanými v účetnictví.
- U hmotného majetku, u kterého společnost rozhodla, že není dlouhodobý a vede ho v podrozvahové evidenci, se provádí fyzická inventura jen v jednotkách množství.
- Inventura pohledávek a závazků provádí firma tak, že provede dokladové prověření stavu pohledávek a závazků v knihách s analytickými účty tzn. v evidenci pohledávek a závazků se stavy v účetnictví. Inventurní soupisy se následně vyhotoví podle jednotlivých dlužníků a věřitelů.
- Poslední inventurou, která ve společnosti probíhá je inventura ostatního majetku a přechodných účtů. Tato inventura se provádí dokladově, kdy se jejich stav prověřuje na základě dokladů, pomocí kterých se ověří jejich stav.

8.2 Organizace při provádění inventarizace

Zvolená společnost provádí řádnou inventarizaci majetku a závazků k rozvahovému dni, tj. k 31. prosinci běžného účetního období. Ve společnostech však chybí vnitropodniková směrnice, která by upravovala postup při inventarizaci majetku a závazků.

Vedoucí ÚJ určí pro provedení inventarizace majetku a závazků inventarizační komisi, jejíž členové jsou odpovědní za provedení inventarizace.

Složení inventarizační komise:

- jednatel společnosti,
- zástupce jednatele společnosti,
- vedoucí ekonom,
- provozní asistentka,
- vedoucí úseku administrativy a certifikace.

Členové inventarizační komise zahájí inventury jednotlivých druhů majetku a závazků nejpozději do 27. prosince běžného účetního období a ukončí nejpozději do 5. ledna následujícího účetního období u fyzických inventur a do 31. ledna následujícího účetního období

u dokladových inventur. Inventurní soupisy budou u každého druhu majetku a závazku označeny podpisem člena inventarizační komise, který je odpovědný za zjištění skutečnosti.

Následně podle provedených inventur sestaví inventarizační komise do 10. února následujícího účetního období Inventarizační zápis, kde bude uvedeno podle jednotlivých druhů majetku a závazků:

- rekapitulace inventurních soupisů nebo přímo inventurní soupisy,
- vyčíslení inventarizačních rozdílů,
- případné vytvoření opravných položek, jako výsledek zhodnocení reálného ocenění majetku.

Zápis o provedení inventarizace se označí podpisovým záznamem osob odpovědných za provedení inventarizace (členy inventarizační komise) a doloží se inventurními soupisy.

Na základě výsledků inventarizace zaúčtuje ÚJ inventarizační rozdíly nebo opravné položky do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

8.3 Inventarizace zásob

Inventarizace zásob za rok 2018 proběhla ve společnosti k 31. 12 2018. Inventarizace probíhá ve dvou krocích. Nejdřív účetní porovná rozdíly mezi nákupem a prodejem dříví, které jsou zachyceny v systému. Tyto údaje zapíše do přehledné tabulky, která poskytuje informace za každý měsíc o rozdílech vzniklých z důvodu odlišeného měření. Následně potom proběhla fyzická inventura skladů. Ačkoliv společnost nemá žádné sklady, na konci účetního období vykazuje zásoby na účtu 132 – Zboží za skladě. Je to z toho důvodu, že společnost některé vytěžené dříví nestihne do konce účetního období prodat a skladuje ho v lese, a právě o tomto dříví společnost účtuje, jako by bylo na skladu. Tato fyzická inventura je prováděna inventarizační komisí za přítomnosti vedoucího lesní jednotky, ve které měření probíhá. Následně se všechny zjištěné údaje z měření z účetního systému zapíšou do sumáře. ÚJ přitom vyhotovuje dva sumáře. Prvním z nich slouží pro inventuru zásob řeziva a druhým slouží pro inventuru zásob dříví.

Za přirozený úbytek je u dřeva považováno vysychání. Společnost během své činnosti nestanovila žádné normy tykající se přirozených úbytků, jelikož vedení předpokládalo, že nebude vytěžené dřevo dlouho hromadit na skladu nebo v lesích. V jednom ze svých interních předpisů má jen stanoveno manko do normy 0,5 % z výdajů dříví za rok. Ačkoliv nemá

společnost zatím sklad, myslím si, že by pro ni bylo přínosné určit si i normu týkajících se přirozených ztrát, tedy vysychání.

Posledním krokem inventarizace u zásob bylo posoudit ocenění zásob v účetnictví s ohledem na jejich skutečnou cenu. Při určování skutečné ceny na konci účetního období podnik opět vychází z metody váženého aritmetického průměru.

9 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Největším problémem při inventarizaci ve vybrané společnosti je absence vnitropodnikové směrnice, která by se zabývala touto problematikou. Společnost sice má směrnici, ale ovšem z roku 2009. Tato směrnice je tedy zastaralá, a navíc se spíše zabývá účtováním a samotné inventarizace jsou v ní věnovány jen necelé dvě strany. Na základě těchto informací vypracuji společnosti směrnici, která se bude zabývat inventarizací. Do směrnice zahrnu údaje ze zápisu Koordinačního výboru Komody daňových poradců a ministerstva financí ze dne 24. 4. 2002, na které odkazuje Ing. Jiří Dušek ve své knize Normy mank a přirozených úbytků, úhynu a ztratného zásob. V současné době bohužel není žádná novější literatura nebo nějaký pokyn, který by se zabýval manky a přirozenými úbytky v lesnictví.

Jako další doporučení bych společnosti ještě navrhl používat analytické účty pro lepší orientaci během účetního období. V průběhu psaní bakalářské práce jsem zjistil, že společnost od sebe neodděluje v účetnictví jednotlivé druhy dřevin. Veškeré zásoby dříví společnost eviduje v programu na jediném skladu, kde je založena pouze jediná skladová karta. Společnost tak během účetního období postrádá možnost mít přehled o skutečném stavu konkrétního dříví a zároveň i jeho jakosti. Proto by bylo vhodné, skladové karty začít členit podle jednotlivých dřevin nebo podle společných vlastností. Nejlepší přehled o složení dřeva má výrobní ředitel, který informuje pracovníky, kteří vyřizují objednávky. Pokud by ale společnost začala účtovat o dříví metodou A, vedlo by to ke zlepšení efektivity a evidence dříví.

9.1 Návrh vnitropodnikové směrnice pro provedení inventarizace

1. Úvodní ustanovení

Inventarizace se provede v souladu s:

- ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláškou č. 270/2010 S., o inventarizaci majetku a závazků,
- Českými účetními standardy č. 701 až č. 710,
- zápisem z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 29.5.2002.

2. Jmenování inventarizační komise

Za řízení a provádění inventarizací, dodržení výše uvedených předpisů a příslušných ustanovení této směrnice odpovídá inventarizační komise ve složení:

- Předseda inventarizační komise: *(jméno a příjmení)*

- Člen inventarizační komise: *(jméno a příjmení)*
- Člen inventarizační komise: *(jméno a příjmení)*
- Člen inventarizační komise: *(jméno a příjmení)*
- Člen inventarizační komise: *(jméno a příjmení)*

V případě potřeby mohou být zřízeny dílčí inventarizační komise, které zajistí provedení inventarizace příslušného druhu majetku. Jejich předsedové budou proškoleni o postupech inventarizace ústřední inventarizační komisí, která je zároveň seznámá s metodikou v oblasti provádění inventarizace a v průběhu inventarizace bude metodicky usměrňovat provádění dílčích inventur. Ústřední inventarizační komise zpracuje na základě sumářů nebo inventurních zápisů závěrečnou zprávu do termínu, který si určí ÚJ.

3. Povinnosti při inventarizaci

Za správné a včasné provedení inventarizace a dodržení příslušných ustanovení této směrnice je zodpovědný předseda ústřední inventarizační komise.

Před zahájením inventarizačních prací zaměstnanci odpovědní za inventarizovaný majetek předají předsedovi příslušné komise písemné prohlášení, kde je uvedeno že:

- veškeré doklady o stavu a pohybu daného majetku, které zpracovali odevzdali k zaúčtování. Pokud nastala skutečnost, která zabránila některé doklady, týkající se stavu a pohybu majetku, předat k zaúčtování, uvedou tuto skutečnost v prohlášení a doklady předají předsedovi příslušné komise,
- všechny příjmy a výdaje týkající se daného druhu majetku jsou zachyceny v účetnictví podniku.

Vedoucí jednotlivých pracovišť jsou povinni uvolnit zaměstnance k provádění inventarizace na dobu nezbytně nutnou v případě, že se jedná o zaměstnance pověřené funkcí předsedou nebo členů inventarizační komise nebo nesou odpovědnost za inventarizovaný majetek. Tito zaměstnanci mají povinnost při inventarizaci nahlásit jakoukoliv odchylku mezi skutečným a účetním stavem předsedovi inventarizační komise. Zaměstnanci, kteří jsou odpovědní za provedení inventur a inventarizace předloží nejpozději do DD.MM.RRRR podepsané inventurní soupisy a zápis o provedení inventarizace. Tento zápis bude obsahovat informace o nedostacích, které byly zjištěny ve skladování či jiné péči o svěřený majetek a zároveň bude obsahovat návrhy inventarizační komise ke zvýšení péče a ochrany svěřeného majetku. Další informace, která bude v dokumentu uvedena je celková hodnota inventarizovaného majetku,

rekapitulace zjištěných stavů a jejich porovnání se stavy v účetnictví. V návaznosti na případně zjištěné inventarizační rozdíly včetně zdůvodnění jejich vzniku bude vypracován návrh na řešení těchto inventarizačních rozdílů a návrh, jak přecházet vzniku těmto inventarizačních rozdílů.

4. Provedení inventarizace

Inventarizací se zjišťuje skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřuje se, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví.

Skutečné stavy majetku a závazků se při inventarizaci zjišťují:

- fyzickou inventurou u majetku hmotné povahy,
- dokladovou inventurou u závazků a pohledávek, popř. u ostatních složek majetku, u nichž nelze provést fyzickou inventuru.

Zjištěný stav majetku a závazků se zapíše do inventurního soupisu, který je označen pořadovými stránkami. Inventarizační soupisy obsahující zjištěné skutečnosti, tzn. inventární či jiné identifikační číslo, název majetku, počet, cenu za jednotku a cenu celkem, rozhodný den, ke kterému se stavy zjišťují a způsob jejich zjištění, začátek a konec inventury a podpis pracovníka, který odpovídá za provedení inventury. Za inventurní soupis odpovídá předseda dílčí/ústřední komise. Případná dílčí inventarizační komise musí ústřední inventarizační komisi nebo pracovníkovi odpovědnému za provedení inventarizace předat vyhotovené inventarizační soupisy.

Všechny inventurní soupisy musí být podepsány pracovníky odpovědnými za provedení inventury v přiděleném druh majetku. Soupis podepíše také pracovníci, kterým je majetek svěřen do užívání zároveň s prohlášením, že uvedený majetek v inventurním soupise převzali a jsou si vědomi plynoucí odpovědnosti za péči o něj a jeho ochranu před poškozením či ztrátou.

Ústřední inventarizační komise odpovídá za správnost všech výsledků inventarizačních prací a za podání souhrnné inventarizační zprávy vedoucímu ÚJ, včetně návrhu na vypořádání inventarizačních rozdílů do DD.MM.RRRR.

Tabulka 4 Provedení inventarizace majetku u jednotlivých druhů majetku,

Zdroj: Vlastní zpracování

Druh majetku	Datum zahájení inventury	Datum ukončení inventury	Odpovídající pracovník
Dlouhodobý nehmotný majetek			
Dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný			
Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný			
Dlouhodobý finanční majetek			
Krátkodobý finanční majetek			
Zásoby			
Pohledávky a závazky			
Časové rozlišení a rezervy			
Podrozvahové účty			

5. Inventarizační rozdíly a návrh na jejich vypořádání

Inventarizačními rozdíly se rozumí rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným tímto zákonem, kdy:

- skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako manko, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin, nebo
- skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako přebytek.

Inventarizační rozdíly se zaúčtují do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

Návrh ke ztrátám na množství surového dřeva – řešení účetních a daňových dopadů.

Ztráty je možné rozdělit do následujících skupin.

1. Ztráty zaviněné:

- ztráty z nesprávného měření,
- ztráty z důvodu nesprávného skladování (ztráta na kvalitě),
- administrativní chyby v evidenci zásob.

Pokud není možné tyto ztráty při zjištění opravit, zaúčtují se na účet manka a škoda analyticky jako nedaňový výdaj.

2. Ztráty nezaviněné:

- Úbytky při technologických postupech pohybu a manipulace dřeva, tzn. úbytek objemu dřeva měřeného v kůře – oděrem kůry. Úbytek objemu kmene: 1 % – úbytkem kůry oděrem při přibližovací vzdálenosti do 400 metrů, 2 % – úbytkem kůry oděrem při přibližovací vzdálenosti nad 400 metrů, 0,5 % – úbytkem kůry v případě technologie “přibližování” – vyvážecími soupravami. U modřínu se tyto hodnoty zvyšují na dvojnásobek.
- Přirozené úbytky dřeva – vysychání, lze uplatnit u dřeva těžného od doby skončení vegetačního klidu do 30.6.
 - 1 % úbytek objemu kmene, neodkorněného, skladovaného více jak 90 kal. dnů v období, kdy srážkový deficit činí alespoň 50 %.
 - 2 % úbytek objemu kmene odkorněného, skladovaného od odkornění více jak 30 kal. dnů v období, kdy srážkový deficit činí alespoň 50 %.
 - 3% úbytek objemu kmene odkorněného skladovaného od odkornění více jak 30 kal. dnů v období kdy srážkový deficit činí více jak 75 % nebo odkorněného dřeva skladovaného déle jak 50 kal. dnů při srážkovém deficitu mezi 50 až 75 %.
- Rozdíly z různých způsobů měření, zaokrouhlování a zjišťování objemu dřeva. Rozdíly zůstávají zúčtovány k tíži expedice dřeva. Oprava vyskladněných zásob dle nákladního listu se neprovádí do celkového rozdílu za dodávku – kulatiny do výše + 6 % množství – vlákniny do výše + 10 % množství.
- Ztráty při živelných pohromách – výše se prokazuje mimořádnou inventurou. Účtuje se na účet manka a škody s analytikou – daňový výdaj.
- Znehodnocení dřeva dlouhodobým skladováním – výjimečný případ – např. dřevo v době, kdy pro něj není odbyt na trhu a jedná se například o břizu nebo

buk, které rychle podléhají zkáze. Inventarizační komise posoudí, zda jsou splněny tyto podmínky. Pokud ano, tak bude dřevo odepsáno ze zásob na účet manka a škody analyticky – daňový výdaj, v ostatních případech budou zúčtovány analyticky jako nedaňový výdaj.

3. Ztráty způsobené třetími osobami:

- odcizení dřeva,
- živelné pohromy způsobené nedbalostí.

Výše těchto ztrát se prokazuje mimořádnou inventurou. Snížení účtu zásob se provádí na účet manka a škody analyticky v závislosti na tom, zda byl či nebyl pachatel zjištěn s případným předpisem pohledávky.

6. Závěrečná ustanovení

Přílohami této směrnice je přehled majetku a závazků podléhajících inventarizaci a jednotlivé vzory inventurních soupisů a inventurních sumářů.

Kontrolu dodržování této směrnice vykonává jednatel společnosti nebo jím pověřený pracovník kontroly.

Tato směrnice nabývá účinnosti dnem DD.MM.RRRR

9.2 Návrh na účtování dříví způsobem A evidence dříví na skladě

Od svého počátku společnost účtovala metodou B a považovala dříví za zboží. Po jeho vytěžení ve většině případů bylo hned naloženo a přepraveno k odběratelům nebo v některých případech, došlo k jeho uskladnění v lese. Tady dochází ve společnosti k opomíjení evidence dříví a společnost pak nemá v účetním programu přehled o složení a kvalitě jednotlivých prodaných dřevin, které musí v případě potřeby složitě dohledávat. Proto by bylo vhodné zásoby dříví evidovat v systému na skladu, kde bude založeno více skladových karet. Společnost těží v největším rozsahu pouze čtyři dřeviny, u kterých by bylo vhodné vytvořit samostatnou skladovou kartu a pro nahodilé těžby ostatních dřevin potom zřídit samostatnou společnou skladovou kartu. Skladové karty by se ve společnosti tedy dali rozčlenit na:

- Smrk,
- Modřín,
- Borovice,
- Topol,

- Ostatní.

Toto členění by mohlo podniku poskytnout lepší přehled o stavech jednotlivých dřevin a pokud by přidal do účetního programu i další sklady, mohl by mít i lepší přehled o jeho kvalitě např. Sklad 1 (evidence dříví v 1. jakostní třídě), Sklad 2 (evidence dříví v 2. jakostní třídě) a Sklad 3 (evidence dříví ve 3. jakostní třídě).

Co se týče samotného účtování metodou A, která by mohla přispět ke zlepšení přehledu a orientaci v množství a druhu dřevin, je možné průběh účtování rozvrhnout do těchto kroků:

- V místě, kde se těží bude vytvořen předběžný záznam, který obsahuje údaje o druhu dřeviny, jeho kvalitě, objemu a ceně. Tento záznam bude následně předán k zaúčtování a účetní na jeho základě bude účtovat o dříví na účtu 131 – Pořízení zboží souvztahně s účtem 389 – Dohadné účty pasivní.
- Poté, co budou dřeviny vytěženy, sepíše zvolený pracovník další záznam, kde budou uvedeny údaje o manipulačních ztrátách vzniklých při kácení a určení jakosti dříví. Účetní na základě tohoto záznamu zaúčtuje tyto manipulační ztráty na účet 131 – Pořízení zboží jako vedlejší pořizovací náklady. Následně dojde k vystavení přejímky, podle které se přeúčtuje zboží z účtu 131 – Pořízení zboží na účet 132 – Zboží na skladě v prodejnách, na příslušný analytický účet dle jakosti (132.100 – Zboží na skladě 1, 132.200 – Zboží na skladě 2 nebo 132.300 – Zboží na skladě 3).
- Při prodeji dříví se vystaví výdejka, podle které se vyskladněné zboží zaúčtuje na účet 504 – Prodané zboží. Pro ocenění při vyskladnění použije společnost vážený aritmetický průměr.

Tabulka 5 Vybrané účetní případy týkající se účtování metodou A o zásobách,

Zdroj: vlastní zpracování

Pořadí	Popis účetní operace	Účtování	
		MD	Dal
1.	Účtování na základě předběžného dokladu z těžby.	131	389
2.	Přijatá faktura od dodavatele za dřevo.	389	321
3.	Přiblížení dříví vlastními pracovníky k lesní cestě a manipulační ztráty.	131	585
4.	Naskladnění zboží podle přejímky – Sklad 2 (dříví ve druhé jakostní třídě).	132.200	131
5.	Faktura vystavená odběrateli za nákup dřeva 2. jakosti.	311	604
6.	Vyskladnění dřeva 2. jakosti podle výdejky.	504	132.200

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo analyzovat příčiny vzniku inventarizačních rozdílů a navrhnout vhodná řešení, jak se s těmito rozdíly vypořádat.

V teoretické části byla zpracována odborná literatura věnující se inventarizaci, kterou se práce zabývá. V této části byly tedy shrnuty nejdůležitější poznatky a informace týkající se inventarizace a zároveň bylo upozorněno na důležitost jejího včasného a správného provedení.

Praktická část se zabývala zejména inventarizačními rozdíly ve společnosti, vzniklých zejména důsledkem různých způsobů měření při prodeji a nákupu. Na úvod byl popsán průběh těžby a následně objasněny rozdíly, při kterých vzniká během účetního období k nesrovnalostem mezi nakupovaným a prodávaným dřevem. Na poskytnutých informacích ze společnosti, týkající se dodávky dříví, byl zpracován vzorový příklad, který ukazuje vznik množstevního rozdílu vzniklého odlišnými způsoby měření na konkrétní dodávce dříví. Společnost také poskytla údaje za jednotlivé měsíce, kde došlo k porovnání mezi nákupem a prodejem dříví za jednotlivé měsíce i za celé účetní období.

Při analýze průběhu inventarizace v podniku, bylo zjištěno, že firma nemá k dispozici inventarizační směrnici, která by upravovala postup inventarizace. Ve firmě se nacházela pouze jedna obecná směrnice z roku 2009, která je tedy hlavně zastaralá. V návaznosti na toto zjištění byla vypracována vnitropodniková směrnice, která řeší inventarizaci ve vybrané společnosti. Do této směrnice byly také vloženy informace, které se zabývají vypořádáním se s inventarizačními rozdíly v lesnictví, což by jí mělo usnadnit práci s jejich vypořádáním.

Jak bylo v této práci již několikrát zmíněno, inventarizace je nezbytnou povinností každé ÚJ. V účetnictví podniku má totiž velký význam, proto by se neměla brát na lehkou váhu, jako jen každoroční opakující se činnost. Jejím správným provedením ověříme správnost účetnictví v podniku, což je důležité pro všechny ÚJ. S tím také souvisí připravené inventarizační písemnosti a aktuální vnitropodniková směrnice, která by neměla chybět v žádné společnosti.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BŘEZINOVÁ, Hana., 2017. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 232 s. ISBN 978-80-87985-17-5.

DUŠEK, Jiří., 2018. *Normy mank přirozených úbytků, úhynů zvířat a ztraceného zásob*. Praha: Grada, 175 s. ISBN 978-80-247-2773-8

KOVALÍKOVÁ, Hana., 2017. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 13. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 455 s. ISBN 978-80-7554-074-4.

KOVALÍKOVÁ, Hana., 2015. *Zákon o účetnictví 2016: jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. 4. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 184 s. ISBN 978-80-7263-986-1

LOUŠA, František., 2018. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 7. aktualizované vydání. Praha: Grada, 128 s. ISBN 978-80-271-0797-1.

LOUŠA, František., 2007. *Správné vedení účetnictví*. 3. aktualizované vydání. Praha: Grada, 172 s. ISBN 978-80-247-2117-0.

MULLER, Max., c2011. *Essentials of inventory management*. 2nd ed. New York: AMACOM, 257 s. ISBN 978-0-8144-1655-6.

MRKOSOVÁ, Jitka., 2019. *Účetnictví 2019: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 312 s. ISBN 978-80-266-1403-6.

PROKŮPKOVÁ, Danuše a Michal SVOBODA., 2014. *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 152 s. ISBN 978-80-7478-522-1.

SCHIFFER, Vladimír., 2006. *Inventarizace v praxi: otázky a odpovědi*. Praha: Grada, 292 s. ISBN 80-247-1921-5.

SCHIFFER, Vladimír., 2010. *Správné vedení účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 280 s. ISBN 978-80-7357-575-5.

SCHIFFER, Vladimír., 2009. *Vnitřní kontrolní systém: významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: ASPI, 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

SLÁDKOVÁ, Eva a Jiří STROUHAL., 2018. *Účetnictví – výkaznictví podle českých účetních předpisů*. 2. aktualizované vydání. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, 154 s. ISBN 978-80-87985-17-5.

SVOBODOVÁ, Jaroslava., 2018. *Inventarizace – praktický průvodce*. 8. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 480 s. ISBN 978-80-7554-124-6.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ., 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4.

WOJNAR, Tomáš. 2007. *Doporučená pravidla pro měření a třídění dříví v České republice 2008*. 2. (aktualizované) vydání 2007. Praha: Nakladatelství a vydavatelství Lesnické práce, 2007, 147 s. ISBN 978-80-87154-01-4.

RYNEŠ, Ing. Petr., 2017. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k I. I. 2017*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2017, 1151 s. ISBN 978-80-7554-061-4.

ZÁGOROVÁ, Marcela., 2018. *ÚZ 1244 Účetnictví podnikatelů, Audit, 2018*. Ostrava – Hrabůvka: Sagit, 192 s. ISBN 978-80-7488-278-4.

SEZNAM POUŽITÝCH ONLINE ZDROJŮ

ČERMÁKOVÁ, Helena. Komparace zobrazení lesního porostu v podnikovém informačním systému dle právních norem České republiky a dle přístupu mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS. *Zprávy lesnického výzkumu* [online]. 2013, 58(1), 7 [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: <http://www.vulhm.cz/sites/File/ZLV/fulltext/289.pdf>

ČERMÁKOVÁ, Helena a Marta STÁROVÁ. *Specifika účtování lesního hospodářství u vybraných účetních jednotek* [online]. 8. 4. 2014 [cit. 2019-03-11]. Dostupné z: <http://www.silvarium.cz/zpravy-z-oboru-lesnictvi-a-drevarstvi/specifika-uctovani-lesniho-hospodareni-u-vybranych-ucetnich-jednotek-unes>

ČTK a iDnes.cz. *Těžba dřeva v Česku byla loni rekordní, nejvíce se likvidovaly polomy* [online]. 2018, 20. 6. 2018 [cit. 2019-03-19]. Dostupné z: https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/tezba-dreva-rekord-lesy-cesko.A180620_111126_ekonomika_bu

INDRA, Pavel. *Doporučená pravidla pro měření a třídění dříví v České republice* [online]. Trutnov: Pratr, 2002 [cit. 2019-03-11]. Dostupné z: <http://www.lhmp.cz/lesy2/wp-content/uploads/2014/01/doporucena-pravidla-pro-mereni-a-trideni-drivi-v-CR.pdf>

RAMBOUSKOVÁ, Michaela. Strojů a lidí je málo, dřeva moc. Ve skladech leží i víc jak rok, ztrácí kvalitu i hodnotu. *Seznamzpravy.cz* [online]. 2019 [cit. 2019-03-29]. Dostupné z: <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/stroju-a-lidi-je-malo-dreva-moc-ve-skladech-lezi-i-vic-jak-rok-ztraci-kvalitu-i-hodnotu-68433>

SIMANOV, Vladimír. Rozdíly v evidovaném objemu dříví. *Lesnická práce* [online]. 2003, 2003(82) [cit. 2019-05-07]. Dostupné z: <http://www.lesprace.cz/casopis-lesnicka-prace-archiv/rocnik-82-2003/lesnicka-prace-c-02-03/rozdily-v-evidovanem-objemu-drivi>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČÚS České účetní standardy

ČSÚ Český statistický úřad

DOZ Doba obratu zásob

ÚJ Účetní jednotka

ÚZ Účetní závěrka

ZoÚ Zákon o účetnictví

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Princip měření tloušťky a délky speciálními stroji, Zdroj: Wojnar 2010, s. 19	36
Obrázek 2 Délka měřená ručně, Zdroj: Wojnar, 2010, s. 29	37
Obrázek 3 Měření v hraních, Zdroj: Interní materiál firmy	38
Obrázek 4 Organizační schéma společnosti, Zdroj: Interní materiál firmy	41
Obrázek 5 Výsledek hospodaření společnosti za rok 2014 – 2018, Zdroj: Interní informace společnosti, vlastní zpracování	44
Obrázek 6 Vývoj cen u smrku, Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování	48
Obrázek 7 Nákup a prodej dříví, Zdroj: Údaje z firmy, vlastní zpracování	51

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ, Zdroj: vlastní zpracování podle Mrkosové, s. 261	13
Tabulka 2 Doba obratu zásob ve společnosti a v odvětví, Zdroj: Ministerstvo průmyslu a obchodu a vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti	45
Tabulka 3 Stav zásob dříví za celé účetní období, Zdroj: Údaje z firmy, vlastní zpracování	52
Tabulka 4 Provedení inventarizace majetku u jednotlivých druhů majetku, Zdroj: Vlastní zpracování	60
Tabulka 5 Vybrané účetní případy týkající se účtování metodou A o zásobách, Zdroj: vlastní zpracování	63

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Nákup a prodej dříví

Příloha P II: Číselník dlouhého a rovnaného dříví

Příloha P III: Číselník dříví psaný ručně

Příloha P IV: Sumář – inventura zásob dříví

Příloha P V: Sumář – Inventura zásob řeziva

PŘÍLOHA P I: NÁKUP A PRODEJ DŘÍVÍ

													Výnosy za dříví			
Jednotka	Hajný	Dodavatel	Datum	Měsíc	Dopravce	SPZ vagón	MNOŽSTVÍ m ³ AVÍZO	Odběratel / Zpracovatel	Sortiment	Co?	Poznámka / ZÁMĚR	Výhozy / Poznámka	Dodací list / CMR	Převzaté m ³	Dříví Kč	Doprava Kč
P	PP		26.9.18	9			40.62	Odběratel 1	kulatina	SM				38.500		
P	PP		26.9.18	9			40.62	Odběratel 1	kulatina	SM				38.820		
P	PP		26.9.18	9			18.78	Odběratel 1	kulatina	SM				16.383		
P	PP		5.10.18	10			6.90	Odběratel 1	kulatina	SM			298	6.381		
P	PP		5.10.18	10			37.95	Odběratel 1	vláknina					44.190		
P	PP		9.10.18	10			37.19	Odběratel 1	vláknina					46.080		
P	PP		10.10.18	10			37.19	Odběratel 1	vláknina					46.390		
P	PP		15.10.18	10			39.84	Odběratel 1	vláknina					43.560		
P	PP		15.10.18	10				Odběratel 1								
P	PP		17.10.18	10			39.36	Odběratel 1	kulatina	SM			520	39.630		
P	PP		18.10.18	10			39.36	Odběratel 1	kulatina	SM			500	39.434		
P	PP		19.10.18	10			61.90	Odběratel 1	kulatina	SM			298	61.990		
P	PP		19.10.18	10			61.90	Odběratel 1	kulatina	SM			298	57.530		
P	PP		19.10.18	10			38.65	Odběratel 1	kulatina	SM			298	40.036		
P	PP		17.10.18	10			46.00	Odběratel 1	kulatina	SM			143	46.075		
P	PP		17.10.18	10				Odběratel 1					143			
P	PP		23.10.18	10			37.95	Odběratel 1	vláknina					44.740		
P	PP		24.10.18	10			37.95	Odběratel 1	vláknina					44.690		
P	PP		30.10.18	10			44.35	Odběratel 1	vláknina				174	42.090		
P	PP		30.10.18	10	vlastní		37.43	Odběratel 2	kulatina	SM			943/03604	37.430		
P	PP		30.10.18	10				Odběratel 2	kulatina	SM			938			
P	PP		30.10.18	10	vlastní		35.65	Odběratel 2	kulatina	SM			360/03603	35.650		
P	PP		30.10.18	10				Odběratel 2	kulatina	SM			938			
P	PP		2.11.18	11	vlastní		35.65	Odběratel 2	kulatina	SM			348/03607	35.650		
P	PP		2.11.18	11				Odběratel 2	kulatina	SM			35			
P	PP		2.11.18	11	vlastní		37.43	Odběratel 2	kulatina	SM			03608	37.430		
P	PP		2.11.18	11				Odběratel 2	kulatina	SM			35			
P	PP		2.11.18	11				Odběratel 1				36.000	34			
P	PP		9.11.18	11	vlastní		35.65	Odběratel 2	kulatina	SM			934/03610	35.650		
P	PP		9.11.18	11				Odběratel 2	kulatina	SM			40			
Jednotka	Hajný	Dodavatel	Datum	Měsíc	Dopravce	SPZ vagón	MNOŽSTVÍ m ³ AVÍZO	Odběratel / Zpracovatel	Sortiment	Co?	Poznámka / ZÁMĚR	Výhozy / Poznámka	Dodací list / CMR	Převzaté m ³	Dříví Kč	Doprava Kč
P	PP		9.11.18	11	vlastní		37.43	Odběratel 2	kulatina	SM			944/03609	37.430		
P	PP		9.11.18	11				Odběratel 2	kulatina	SM			40			
P	PP		12.11.18	11	vlastní		37.43	Odběratel 2	kulatina	SM			911/03612	37.430		
P	PP		12.11.18	11				Odběratel 2	kulatina	SM			48			
P	PP		9.11.18	11			34.22	Odběratel 1	kulatina	SM			1529309	33.440		
P	PP		13.11.18	11			37.07	Odběratel 1	kulatina	SM			638	34.886		
P	PP		12.11.18	11			37.95	Odběratel 1	kulatina	SM			948	40.737		
P	PP		9.11.18	11				Odběratel 1					503			
P	PP		15.11.18	11			35.68	Odběratel 1	kulatina	SM			526	39.242		
P	PP		16.11.18	11			37.95	Odběratel 1	vláknina					43.040		
P	PP		20.11.18	11			37.07	Odběratel 1	kulatina	SM			325	40.742		
P	PP		20.11.18	11			37.10	Odběratel 1	kulatina	SM			641	34.856		
P	PP		22.11.18	11			35.65	Odběratel 1	kulatina	SM			839	39.619		

PŘÍLOHA P II: ČÍSELNÍK DLOUHÉHO A ROVNANÉHO DŘÍVÍ

Stránka 1

Revír: č. 0

Číselník dlouhého a rovnaného dříví

Pořadové číslo:

Zpracovatel:

Porost:

Druh těžby:

Kontrolní součet: 392,62 m³ o odd.ks

Průměrná hmotnost zjištěna: odvozením z počtu kmenů vyznačených k těžbě.

Poznámka:

1	Hráň č.	Dřev.	výřez (m)	délka hr. (m)	koef.	šířka sekčí (m)	ceník. kód	Počet oddenků:						
	15	SM	2,5	22	0,64	1								
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Výšky úplných sekčí (cm)		47	121	163	178	186	191	212	218	198	220	247	292
			282	242	199	121	79	110	102	121	71	51		
	Výška neúplné sekce:							Σ Výšky úplných sekčí:	36,51	Objem hráně prm:		91,28		
	Délka neúplné sekce:		0					Celkem m ³ :			58,42		m ³	

2	Hráň č.	Dřev.	výřez (m)	délka hr. (m)	koef.	šířka sekčí (m)	ceník. kód	Počet oddenků:						
	16	BO	2	6,6	0,64	1								
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Výšky úplných sekčí (cm)		14	46	91	101	102	58						
	Výška neúplné sekce:		27					Σ Výšky úplných sekčí:	4,12	Objem hráně prm:		8,56		
	Délka neúplné sekce:		0,6					Celkem m ³ :			5,48		m ³	

3	Hráň č.	Dřev.	výřez (m)	délka hr. (m)	koef.	šířka sekčí (m)	ceník. kód	Počet oddenků:						
	17	SM	2	29,7	0,64	1								
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Výšky úplných sekčí (cm)		34	91	142	193	219	277	340	349	361	388	424	374
			391	356	366	382	371	367	331	333	322	295	273	245
			187	165	141	90	52							
	Výška neúplné sekce:		60					Σ Výšky úplných sekčí:	78,59	Objem hráně prm:		158,02		
	Délka neúplné sekce:		0,7					Celkem m ³ :			101,13		m ³	

4	Hráň č.	Dřev.	výřez (m)	délka hr. (m)	koef.	šířka sekčí (m)	ceník. kód	Počet oddenků:						
	18	SM	4	4,1	0,64	1								
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Výšky úplných sekčí (cm)		48	70	53	51								
	Výška neúplné sekce:		21					Σ Výšky úplných sekčí:	2,22	Objem hráně prm:		8,96		
	Délka neúplné sekce:		0,1					Celkem m ³ :			5,73		m ³	

5	Hráň č.	Dřev.	výřez (m)	délka hr. (m)	koef.	šířka sekčí (m)	ceník. kód	Počet oddenků:						
	19	SM	5	32,4	0,64	1								
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Výšky úplných sekčí (cm)		26	50	78	110	110	159	195	226	203	242	262	293
			304	336	331	330	336	334	302	291	267	274	263	260
			233	223	220	194	161	124	110	70				
	Výška neúplné sekce:		40					Σ Výšky úplných sekčí:	69,17	Objem hráně prm:		346,65		
	Délka neúplné sekce:		0,4					Celkem m ³ :			221,86		m ³	

Vyhotovil:

Kontroloval:

Datum:

Datum:

PŘÍLOHA P III: ČÍSELNÍK DŘEVÍ PSANÝ RUČNĚ

Hráň č.	Dřev.	výřez (m)		délka hr. (m)		koef.	šířka sekčí (m)		ceník. kód		Počet oddenků:		
		1	2	3	4		5	6	7	8	9	10	11
15	SM	2,30		22,00									
Výšky úplných sekčí (cm)		47	121	165	178	186	191	212	218	198	220	247	292
		282	242	199	127	79	110	102	121	71	51		
Výška neúplné sekce:				Σ Výšky úplných sekčí:				Objem hrané prm:					
Délka neúplné sekce:				Celkem m3:						m3			

Hráň č.	Dřev.	výřez (m)		délka hr. (m)		koef.	šířka sekčí (m)		ceník. kód		Počet oddenků:	
		1	2	3	4		5	6	7	8	9	10
16	BO	2,00		6,60								
Výšky úplných sekčí (cm)		11	96	91	101	102	58					
Výška neúplné sekce:				Σ Výšky úplných sekčí:				Objem hrané prm:				
Délka neúplné sekce:		27		Celkem m3:						m3		

Hráň č.	Dřev.	výřez (m)		délka hr. (m)		koef.	šířka sekčí (m)		ceník. kód		Počet oddenků:		
		1	2	3	4		5	6	7	8	9	10	11
17	SM	2,00		29,70									
Výšky úplných sekčí (cm)		34	91	142	193	219	277	340	349	361	388	424	471
		391	356	366	382	371	367	331	333	322	295	273	241
		187	165	141	90	52							
Výška neúplné sekce:				Σ Výšky úplných sekčí:				Objem hrané prm:					
Délka neúplné sekce:		60		Celkem m3:						m3			

Hráň č.	Dřev.	výřez (m)		délka hr. (m)		koef.	šířka sekčí (m)		ceník. kód		Počet oddenků:	
		1	2	3	4		5	6	7	8	9	10
18	SM	4,00		4,10								
Výšky úplných sekčí (cm)		48	70	53	51							
Výška neúplné sekce:		21		Σ Výšky úplných sekčí:				Objem hrané prm:				
Délka neúplné sekce:				Celkem m3:						m3		

Hráň č.	Dřev.	výřez (m)		délka hr. (m)		koef.	šířka sekčí (m)		ceník. kód		Počet oddenků:		
		1	2	3	4		5	6	7	8	9	10	11
19	SM	5,00		32,90									
Výšky úplných sekčí (cm)		26	50	78	110	110	159	195	226	203	242	262	29
		304	336	357	330	336	324	302	291	267	274	263	260
		233	223	220	194	161	124	110	70				
Výška neúplné sekce:				Σ Výšky úplných sekčí:				Objem hrané prm:					
Délka neúplné sekce:		40		Celkem m3:						m3			

Hráň č.	Dřev.	výřez (m)		délka hr. (m)		koef.	šířka sekčí (m)		ceník. kód		Počet oddenků:	
		1	2	3	4		5	6	7	8	9	10
Výšky úplných sekčí (cm)												
Výška neúplné sekce:				Σ Výšky úplných sekčí:				Objem hrané prm:				
Délka neúplné sekce:				Celkem m3:						m3		

Hráň č.	Dřev.	výřez (m)		délka hr. (m)		koef.	šířka sekčí (m)		ceník. kód		Počet oddenků:	
		1	2	3	4		5	6	7	8	9	10
Výšky úplných sekčí (cm)												
Výška neúplné sekce:				Σ Výšky úplných sekčí:				Objem hrané prm:				
Délka neúplné sekce:				Celkem m3:						m3		

PŘÍLOHA P IV: SUMÁŘ – INVENTURA ZÁSOB DŘÍVÍ

INVENTURA ZÁSOB DŘÍVÍ K 31.12.2017

SUMÁŘ

Inventarizace dříví k
31.12.2017
Zjišťovaný stav k
31.12.2017

Položka	Skupina dřevin	Celkem	Sa: dle dřevin	kód výřezu			
				KUL.	AGR.	VLA.	SK
Skutečně zjištěný stav k 31.12.2017	jehličnaté	6 285,320	6285,32	0,000	0,000	0,000	6285,320
	listnaté		0,00	0,000	0,000	0,000	0,000
Účetní stav dle DFI k 31.12.2017	jehličnaté	4 280,277	4280,28				4280,277
	listnaté		0,00				
ROZDÍL (fyz zjištěný - účetní) "-" = manko, "+" = přebytek	jehličnaté	2 005,043	2 005,04	0,000	0,000	0,000	2005,043
	listnaté		0,00	0,000	0,000	0,000	0,000
ÚSEK:	jehličnaté	86,150	86,150				86,150
01	listnaté		0,000				
ÚSEK:	jehličnaté	40,442	40,442				40,442
02	listnaté		0,000				
ÚSEK:	jehličnaté	0,000	0,000				
03 NEBSAZENO	listnaté		0,000				
ÚSEK:	jehličnaté	1 404,810	1404,810				1404,810
04	listnaté		0,000				
ÚSEK:	jehličnaté	3 062,360	3062,360				3062,360
05	listnaté		0,000				
ÚSEK:	jehličnaté	0,000	0,000				
06	listnaté		0,000				
ÚSEK:	jehličnaté	1 691,558	1691,558				1691,558
07	listnaté		0,000				
ÚSEK:	jehličnaté	0,000	0,000				
08 NEBSAZENO	listnaté		0,000				
ÚSEK:	jehličnaté	0,000	0,000				
09 NEBSAZENO	listnaté		0,000				
ÚSEK:	jehličnaté	0,000	0,000				
10 NEBSAZENO	listnaté		0,000				
ÚSEK:	jehličnaté	0,000	0,000				
11 NEBSAZENO	listnaté		0,000				
ÚSEK:	jehličnaté	0,000	0,000				
12 NEBSAZENO	listnaté		0,000	0,000			

Inventarizační rozdíl, tj. rozdíl mezi fyzickým stavem zásob zjištěným fyzickou inventurou a stavem na skladové kartě, ve výši 2.205,043 m³ vznikl manipulačním a odybytovým přebytkem.

Rekapitulace inventarizačních rozdílů:

Přebytek

2.005,043 m³

Členové inventarizační komise

Manko do normy (0,5% z výdeje za rok, tj. z --- m³)

0,00 m³

Manko nad normu

0,00 m³

Za DIK Zpracoval:

Podpis:

[Redacted signature area]

[Redacted signature area]

PŘÍLOHA P V: SUMÁŘ – INVENTURA ZÁSOB ŘEZIVA

INVENTURA ZÁSOB ŘEZIVA K 31.12.2017

Inventarizace řeziva k
31.12.2017
Zjišťovaný stav k
31.12.2017

SUMÁŘ

Položka	Řezivo	Celkem	Sa: dle dřevin	kód řeziva			
				SM	SM_V	MD	MD_V
Skutečně zjištěný stav k 31.12.2017	jehličnaté	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	listnaté		0,00	0,00	0,00	0,00	
Účetní stav dle DFI k 31.12.2017	jehličnaté	0,00	0,00				
	listnaté		0,00				
ROZDÍL (fyz zjištěný - účetní) "-" = manko, "+" = přebytek	jehličnaté	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	listnaté		0,00	0,00	0,00	0,00	
ÚSEK:	jehličnaté	0,00	0,00				
01	listnaté		0,00				
ÚSEK:	jehličnaté	0,00	0,00				
02 NEOBSAZEN	listnaté		0,00				
ÚSEK:	jehličnaté	0,00	0,00				
03 NEOBSAZEN	listnaté		0,00				
ÚSEK:	jehličnaté	0,00	0,00				
04 NEOBSAZEN	listnaté		0,00				
ÚSEK:	jehličnaté	0,00	0,00				
05 NEOBSAZEN	listnaté		0,00				
ÚSEK:	jehličnaté	0,00	0,00				
06 NEOBSAZEN	listnaté		0,00				
ÚSEK:	jehličnaté	0,00	0,00				
07 NEOBSAZEN	listnaté		0,00				
ÚSEK:	jehličnaté	0,00	0,00				
08 Výkup Č.H.	listnaté		0,00				
ÚSEK:	jehličnaté	0,00	0,00				
09 NEOBSAZEN	listnaté		0,00				
ÚSEK:	jehličnaté	0,00	0,00				
10 NEOBSAZEN	listnaté		0,00				

Inventurní rozdíl nebyl zjištěn.

Rekapitulace inventarizačních rozdílů:

Přebytek	0,00 m3
Manko do normy (0,5% z výdejů za rok, tj. z --- m3)	0,00 m3
Manko nad normu	0,00 m3

Členové inventarizační komise

Za DIK Zpracoval:

Podpis:

