

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Hodnocení finanční situace a výkonnosti lesnických společností

Review of financial situation and efficiency of forestry companies

Klára Mikovčáková

Plzeň 2017

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2016/2017

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Klára MIKOVČÁKOVÁ**

Osobní číslo: **K15N0109P**

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**

Název tématu: **Hodnocení finanční situace a výkonnosti lesnických společností**

Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Zvolte cíl a metodický způsob řešení.
 2. Sestavte literární rešerši obsahující charakteristiku podnikání v lesnictví a dále deskripci základních tezí z finančního účetnictví.
 3. Vytvořte strukturu lesnických společností, identifikujte specifika oceňování, účtování a vykazování u jednotlivých druhů lesnických společností.
 4. Kvantifikujte vliv specifik na finanční situaci a výkonnost lesnických společností s vazbou na vybrané ukazatele finanční analýzy.
 5. Shrňte problematiku hodnocení finanční situace a výkonnosti lesnických společností a vypracujte závěr.
-

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Hodnocení finanční situace a výkonnost lesnických společností“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne

.....

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Janě Hinke, Ph.D. za cenné rady a odborné připomínky, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce. Dále děkuji společnostem LST, a.s., Domažlické městské lesy, s.r.o. a Lesy ČR, s.p. za poskytnuté materiály a všem mým blízkým za podporu.

Obsah

Úvod.....	8
1 Cíl a metodika diplomové práce	9
1.1 Cíl diplomové práce	9
1.2 Metodika diplomové práce.....	9
2 Charakteristika podnikání v lesnictví	10
2.1 Lesy a lesní hospodářství v České republice.....	10
2.2 Právní úprava lesního hospodářství	10
2.3 Funkční kategorizace lesů	11
2.4 Struktura výrobní a hospodářské činností lesního hospodářství.....	12
2.4.1 Obnova lesa a zalesňování.....	12
2.4.2 Výchova porostů	13
2.4.3 Mýtní těžba	13
2.5 Evidence stavu lesů na území ČR.....	14
2.6 Zvláštnosti lesní výroby	14
2.7 Podnik a podnikání v lesním hospodářství.....	17
2.8 Trh se dřívím	19
2.9 Prodej dříví.....	20
2.10 Certifikace dříví.....	22
2.11 Sdružení v oblasti lesnictví.....	23
3 Evidence podnikatelské činnosti v lesnictví	25
3.1 Daňová evidence	25
3.2 Vedení účetnictví	26
3.3 Účetní jednotky a jejich kategorizace	27
3.3.1 Klasifikace ÚJ.....	27
3.3.2 Kategorizace ÚJ.....	28

3.4	Klasifikace aktiv v lesním hospodářství	29
3.5	Ocenění aktiv v lesním hospodářství	31
3.5.1	Ocenění dlouhodobého hmotného majetku	31
3.5.2	Ocenění zásob	31
3.6	Rezervy na pěstební činnost.....	32
3.7	Vykazování v účetní závěrce	33
3.7.1	Rozvaha	34
3.7.2	Výkaz zisku a ztráty.....	34
3.7.3	Příloha v účetní závěrce	35
3.7.4	Přehled o peněžních tocích	36
3.7.5	Přehled o změnách vlastního kapitálu	37
3.8	Auditorská činnost v oboru lesnictví.....	37
3.8.1	Lesnický audit.....	38
3.9	Výroční zpráva	39
3.10	Finanční analýza	40
3.10.1	Účel finanční analýzy	40
3.10.2	Horizontální a vertikální analýza.....	40
3.10.3	Poměrová analýza	41
4	Struktura lesnických společností	42
4.1	Vlastnická struktura lesů	42
4.2	Podnikatelské subjekty v lesnictví	43
4.2.1	Státní podniky	44
4.2.2	Podniky městských lesů.....	44
4.2.3	PO podnikající v oblasti lesnicko-dřevařského sektoru.....	46
5	Specifika účtování, oceňování a vykazování u jednotlivých druhů lesnických společností	49

5.1	Specifika účtování v oboru lesnictví	49
5.1.1	Pozemky určené k plnění funkcí lesa	49
5.1.2	Založení lesního porostu	52
5.1.3	Výchova lesního porostu	54
5.1.4	Tvorba a zúčtování zákonných rezerv na pěstební činnost.....	55
5.1.5	Těžba dřevní hmoty v lesním porostu.....	57
5.2	Specifika oceňování v oboru lesnictví	58
5.2.1	Fázová kalkulace stanovení ceny surového dříví	59
5.2.2	Oceňování produkce v lesních školkách.....	60
5.3	Specifika vykazování v oboru lesnictví	62
5.3.1	Účetní výkaz - Rozvaha.....	62
5.3.2	Účetní výkaz – Výkaz zisku a ztráty	64
6	Kvantifikace vlivu specifík na finanční situaci a výkonnost lesnických společností	67
6.1	Ukazatele likvidity	68
6.2	Ukazatele rentability	73
7	Shrnutí problematiky hodnocení finanční situace a výkonnosti lesnických společností	79
	Závěr	82
	Seznam tabulek.....	84
	Seznam obrázků.....	87
	Seznam zkratk	88
	Seznam použité literatury	90
	Seznam příloh	96

Úvod

Z historického hlediska měl les na území České republiky vždy významnou roli. V minulosti byl však ničen a na jeho místě byla rozvíjena zemědělská činnost, která zajišťovala obživu pro stále se zvyšující lidskou populaci. V důsledku hrozícího nedostatku dříví v lesích byla zapotřebí cílevědomější hospodářská činnost, což iniciovalo vznik lesního hospodářství jako samostatného odvětví. Les přestal být darem přírody a stal se předmětem vynakládání výrobních faktorů, kdy se dříví začalo cílevědomě vyrábět.

Lesy příznivě působí na klimatické a vodní poměry, produkují kyslík, zachycují škodlivé látky z ovzduší, tlumí hluk, chrání půdu před větrnou erozí, jsou přirozeným prostředím pro mnohé druhy rostlin a živočichů a slouží lidem k rekreaci. Veškeré lesy jsou významným krajinným prvkem a jako takové jsou i předmětem ochrany přírody a krajiny. Lesní pozemky pokrývají přibližně 34 % z celkové rozlohy České republiky, přičemž 60 % lesních pozemků vlastní stát. Na lesních pozemcích, které jsou ve vlastnictví státu, hospodaří státní podniky, kterým je uděleno právo s nimi hospodařit.

Obor lesnictví je považován za součást národního hospodářství a má zde neobvyklé postavení. Tato mimořádnost je spojena s délkou lesního výrobního cyklu, kterou nelze srovnávat s délkou jakéhokoliv jiného výrobního cyklu, ať už v odvětví zemědělství či průmyslové výroby. Majitel lesa, který nový les vysadí, jej za běžných podmínek nemůže vytěžit a získat tak přidanou hodnotu své práce zpět, neboť těžbu lesního porostu je možno provádět nejdříve po dosažení věkové hranice 80 let. Vlastník lesa tedy pracuje a investuje ve prospěch budoucích generací. Lesnický obor nabízí zaměstnání zejména lidem na venkově a na jeho produkci je vázán nejen dřevozpracující průmysl, ale i další národohospodářská odvětví.

Lesy jsou považovány za národní bohatství. Zásoba dřeva v českých lesích, rok od roku stoupá. Dřevo z dobře obhospodařovaných lesů patří k obnovitelným surovinám a jeho používání je šetrné k životnímu prostředí. Z těchto důvodů je kladen důraz na spotřebu dřeva a výrobků ze dřeva jako ekologicky obnovitelného zdroje.

1 Cíl a metodika diplomové práce

Stěžejní částí této kapitoly je stanovení cíle diplomové práce a definování metodického postupu práce.

1.1 Cíl diplomové práce

Teoretická část této diplomové práce má za cíl charakterizovat podnikání v lesnictví a popsat evidenci podnikatelské činnosti v lesnictví. V praktické části si klade autorka za cíl vytvořit strukturu lesnických společností a popsat vybrané podnikatelské subjekty, definovat specifika účtování, oceňování a vykazování lesnických společností a kvantifikovat vliv těchto specifíků na finanční situaci a výkonnost lesnických společností s vazbou na vybrané ukazatele finanční analýzy. Dále vypracovat shrnutí dané problematiky.

1.2 Metodika diplomové práce

Metodický postup diplomové práce obsahuje následující kroky:

- 1) vyhledání odborné literatury a ostatních zdrojů ke zvolenému tématu;
- 2) deskripce podnikání a evidence podnikatelské činnosti v lesnictví, komparace informací z literárních zdrojů, syntéza poznatků;
- 3) po navázání kontaktu s odborným pracovníkem LST, a.s. byly absolvovány odborné konzultace, na jejichž základě mohlo dojít k:
 - tvorbě struktury lesnických společností,
 - analýze účetního výkaznictví vybraného vzorku lesnických společností;
 - identifikaci specifíků účtování, oceňování a vykazování lesnických společností;
- 4) analýza odchylek mezi jednotlivými kategoriemi lesnických společností vzniklých při výpočtu zvolených ukazatelů finanční analýzy – likvidity a rentability;
- 5) shrnutí problematiky hodnocení finanční situace a výkonnosti lesnických společností;
- 6) formulace závěru diplomové práce.

2 Charakteristika podnikání v lesnictví

Podnikání v lesnictví je velmi specifickou oblastí, která je ovlivněna především charakterem lesnické výroby. V této kapitole bude rozebráno podnikání v lesnictví na území České republiky (ČR).

2.1 Lesy a lesní hospodářství v České republice

Lesní hospodářství (LH) tvoří samostatné, značně specifické národohospodářské odvětví (Matějček, 2015), které se zabývá zejména zakládáním, obnovou a ochrannou lesa, těžbou dřeva a chovem a ochrannou lesní zvěře (Synek, 2006). Cílem lesnictví je co nejlépe využít užitky lesa ve prospěch vlastníků i celé společnosti. Odvětvově spadá lesnictví pod Ministerstvo zemědělství České republiky (Mze ČR) – sekce lesního hospodářství (eagri.cz).

Les, stejně jako jiný majetek, musí být obhospodařován. Dle obecně přijímané lesnické definice je za les považován „*lesní porost, v němž stromy dosahují výšky nejméně 5 metrů a zápoje korun¹ alespoň 25 %*“ (smovm.cz). Základní filosofií v konkrétních aktivitách hospodářského využívání lesů by měl být princip trvale udržitelného LH (Kupčák, 2006).

2.2 Právní úprava lesního hospodářství

Hospodaření a nakládání s lesy vyžaduje regulaci prostřednictvím práva a právních předpisů, které zajistí využívání lesů podle určitých, všeobecně uznávaných pravidel a zejména zajištění samotné ochrany lesů směřující k jejich zachování (Štícha a kol., 2015). V ČR je uplatňován lesní zákon č. 289/1995 Sb., ve znění pozdějších předpisů, který vychází ze společenského poslání lesů jako jedné z nejdůležitějších složek životního prostředí a producenta obnovitelného zdroje dřevní suroviny (zákon č. 289/1995 Sb.). Navazuje na minulá lesní zákonodárství, některá ustanovení však v důsledku širšího uplatňování celospolečenských funkcí lesů a nutnosti respektovat základní práva a svobody občanů podrobněji rozšiřuje. Zároveň využívá dostupných znalostí lesních zákonů evropských států, jejichž úroveň lesního hospodářství je srovnatelná s ČR (Štícha a kol., 2015).

¹ Zápoj korun – vzájemný dotyk a prolínání větví stromů.

Účelem tohoto zákona je stanovit předpoklady pro zachování lesa, péči o les a obnovu lesa jako národního bohatství, které tvoří nenahraditelnou složku životního prostředí, pro plnění všech jeho funkcí a pro podporu trvale udržitelného rozvoje v něm (zákon č. 289/1995 Sb.).

2.3 Funkční kategorizace lesů

Členění funkcí lesa je definováno v lesním zákoně, podle něhož jsou funkcemi lesa chápány přínosy, které jsou podmíněny existencí lesa (zákon č. 289/1995 Sb.). Les je obnovitelným přírodním zdrojem a z hlediska účetní terminologie bývá často označován jako multifunkční aktivum². Multifunkčnost lesního hospodářství rovněž vyplývá z lesního zákona, kde jsou rozlišovány produkční a mimoprodukční funkce lesa (Matějčíček, 2015).

Produkční funkce lesa je charakterizována produkcí dřeva. Kromě produkce dřeva plní les i jiné mimoprodukční funkce, ze kterých vlastníkovi lesa neplyne žádný příjem a společnosti jsou tudíž poskytovány bezplatně. Jedná se např. o funkci rekreační, stabilizační, estetickou, protipovodňovou, klimatickou aj. (infolese.cz). Z pohledu ekonomické terminologie bývají tyto funkce označovány souhrnně jako pozitivní lesnické externality³ (Matějčíček, 2015).

Kategorizace lesů je definována v lesním zákoně. Podle převažujících funkcí jsou lesy řazeny do kategorií na lesy hospodářské, ochranné a lesy zvláštního určení (zákon č. 289/1995 Sb.). O zařazení lesů do jednotlivých kategorií rozhoduje orgán státní správy lesů na návrh vlastníka či z vlastního podnětu (Kupčák, 2006). Státní správu lesů vykonávají obecní úřady obcí s rozšířenou působností, kraje a ministerstva (eagri.cz).

a) Lesy hospodářské

Lesy zařazené do této kategorie jsou využívány jako hlavní zdroj dřevní hmoty, která je získávána pěstěním a těžbou dřeva v souladu se zásadami lesního hospodaření (Synek, 2006).

² Funkce lesnictví není výhradně omezena pouze na produkci dříví. Plněny jsou také další funkce, např. v oblasti životního prostředí.

³ Externalita – činnost, která kladně či záporně ovlivňuje jiné subjekty, aniž za to musí tyto subjekty platit nebo jsou odškodňovány.

b) Lesy ochranné

Ochranné lesy jsou vysazovány za účelem ochrany zemědělských pozemků před místním zrychlením větrů, povodněmi, lavinami, regulují oběh vody, upevňují břehy srázů, vodních nádrží atd. Jedná se např. o větrolamy či ochranné lesní pásy (Synek, 2006).

c) Lesy zvláštního určení

Jedná se o lesy chránící vodní zdroje v pásmech hygienické ochrany, ochranných pásmech léčivých minerálních vod, lesy lázeňské, rekreační, lesy se zvýšenou vodoochrannou, půdoochrannou, klimatickou a krajinetvornou funkcí. Z velké části jsou lesy zvláštního určení tvořeny národními parky a přírodními rezervacemi (Synek, 2006).

2.4 Struktura výrobní a hospodářské činností lesního hospodářství

Hospodařením v lese je chápána obnova, ochrana, výchova a těžba lesních porostů a ostatních činností, které zabezpečují plnění funkcí lesa (Kupčák, 2012).

2.4.1 Obnova lesa a zalesňování

V přírodních lesích probíhá obnova spontánně a je ovlivněna jednak odrůstáním stromů a jednak úrodou semen. V hospodářských lesích obnova představuje soubor opatření, které vedou ke vzniku lesního porostu. Zalesnění znamená založení porostu lesních dřevin na nelesní půdě (Kupčák, 2006, Štícha a kol., 2015).

Podle způsobu tvorby nového porostu může být obnova lesa dvojího typu, a to přirozená nebo umělá. Přirozená obnova lesa je realizována ze semen spadlých ze stromů matečného porostu (šišky, plody a semena). Umělá obnova lesa je realizována částmi rostlin (kořeny, rouby, pruty) či vysazováním sazenic získaných ze semenného materiálu. Velmi často je přitom využíváno kombinace obojího (Kupčák, 2006, Štícha a kol., 2015).

Při obnově a zalesňování je třeba zvážit druhovou skladbu dřevin. Tato volba je ovlivněna zejména podmínkami stanoviště, stanovištními podmínkami dřevin a jejich produkčními vlastnostmi. Zvoleny by měly být takové dřeviny, u nichž je předpoklad co nejvyšších tržeb za vytěžené dříví (Kupčák, 2006, Štícha a kol., 2015).

2.4.2 Výchova porostů

Výchovou lesa jsou chápána opatření, která ovlivňují druhovou a prostorovou skladbu, růst, vývoj a zdravotní stav, odolnost a kvalitu lesního porostu, a to vše s cílem zabezpečit plnění funkcí lesa. Záměrem výchovných opatření je jednak usměrnění přírůstu⁴, jak po kvantitativní, tak i po kvalitativní stránce, a to tak, aby bylo dosaženo žádoucí skladby produkce a dále zužitkování té části porostu, která by v případě jeho přirozeného vývoje zanikla. Dochází tedy k odstraňování stromů, které jsou nemocné nebo poškozené ale i stromů, které jsou zdravé, avšak brání růstu hospodářsky nejvýznamnějších stromů. Porost během svého života prochází určitými růstovými fázemi. Výchovná opatření jsou prováděna jak v porostech mladších, tak i v porostech starších (Kupčák, 2006, Štícha a kol., 2015).

2.4.3 Mýtní těžba

Pod pojmem „mýtní těžba“ jsou obecně zahrnuty veškeré těžby, které jsou zaměřeny na obnovu a výchovu porostů. Dále sem patří veškerá těžební opatření v porostech poslední věkové třídy a starších a domýcení zbytků porostu (Bartuněk, 1994).

Kupčák (2006) člení těžbu lesních porostů do těchto kategorií:

- předmýtní úmyslná těžba,
- mýtní úmyslná těžba,
- nahodilá těžba,
- mimořádná těžba (Kupčák, 2006).

Předmýtní úmyslná těžba je prováděna za účelem výchovy porostu. Úmyslná mýtní těžba je prováděna za účelem obnovy porostu nebo výběru konkrétních stromů v porostu, které jsou určeny k obnově. Cílem nahodilé těžby je zpracování suchých, vyvrácených, nemocných či jinak poškozených stromů. Mimořádná těžba je podmíněna povolením nebo rozhodnutím orgánu státní správy lesů. V tomto případě se jedná např. o dočasné či trvalé odlesnění (Kupčák, 2006).

⁴ Přírůst představuje přírůstek dřevní hmoty za určité období.

2.5 Evidence stavu lesů na území ČR

Za účelem zjištění skutečného stavu a vývoje lesa na území ČR je prováděna národní inventarizace lesů (NIL) (eagri.cz), jejímž cílem je podat nezávislé, souhrnné údaje, jednak z pohledu trvalé udržitelnosti životního prostředí a dále z hlediska hospodářského využití (uhul.cz). Zjištěné výsledky mají stěžejní význam z hlediska hodnocení stavu lesů a porostních zásob a jsou dále zpracovávány a analyzovány pro další vývoj lesa (eagri.cz).

Provedení NIL je legislativně upraveno v § 28 zákona č. 289/1995 Sb. o lesích a o změně a doplnění některých zákonů, tzv. lesním zákoně (zákon č. 289/1995 Sb.) a jejím zpracováním a zveřejněním zjištěných dat byl pověřen Ústav pro hospodářskou úpravu lesů v Brandýse nad Labem (uhul.cz).

Inventarizaci vyhláší svým nařízením, ve kterém definuje rozsah a způsob inventarizace, vláda. Pozemnímu šetření podléhají veškeré plochy, které byly v rámci prvního cyklu NIL na území ČR založeny a klasifikovány jako les. Inventarizace probíhá ve dvou sezónách. První sezóna – jarní – před ukončením tloušťkového přírůstku a druhá – podzimní – po ukončení tloušťkového přírůstku (Valková, 2014).

Poslední NIL proběhla v roce 2015 v souladu s nařízením vlády č. 247/2009 Sb. Výsledky NIL jsou následně publikovány a stávají se významným informačním zdrojem (eagri.cz).

2.6 Zvláštnosti lesní výroby

Za hlavní cíl lesní výroby je považován proces výroby dříví, čímž se v mnohém odlišuje od výrobních procesů probíhajících v ostatních odvětvích výroby. V důsledku hrozícího nedostatku dříví v lesích byla zapotřebí cílevědomější hospodářská činnost, což iniciovalo vznik LH jako samostatného odvětví. Les přestal být darem přírody a stal předmětem vynakládání výrobních faktorů, kdy se dříví začalo cílevědomě vyrábět. LH bylo rozděleno na dva odlišné výrobní procesy – těžební a pěstební výrobu (Štícha a kol., 2015).

Za zvláštnosti lesní výroby jsou považovány zejména:

a) Mimořádně dlouhá výrobní doba

Mimořádně dlouhá výrobní doba se pohybuje od 30 let u rychle rostoucích dřevin využívaných např. pro energetické účely až do 200 a více roků. V období výroby dochází k prolínání pracovního procesu, nebo-li vynakládání práce a přírodního procesu, nebo-li období, kdy stromy rostou. Během pracovního procesu jsou růstové procesy stimulovány tak, aby probíhaly v souladu se zájmy lesního hospodáře⁵. Jakost a výše produkce je v rozhodující míře ovlivňována vlastním reprodukčním procesem. Ten je pouze omezeně regulovatelný technickými a biologickými prostředky a je příčinou toho, že výrobce v lesním hospodářství může pouze omezeně reagovat na změnu poptávky, ale zároveň vytváří možnost existence monopolu nabídky. Dříví na pni⁶ je totiž možno podržet ve výrobním procesu déle, a to bez rozsáhlejších jakostních ztrát a vytěžit jej až v období, kdy po něm vzroste poptávka a tudíž bude i vyšší cena (Matějček, 2015, Pulkrab a kol., 2007, Štícha a kol., 2015).

b) Relativně krátká pracovní doba

Ve vztahu k mimořádně dlouhé výrobní době je délka pracovního procesu velmi krátká, maximálně v řádu několika procent výrobní doby (Štícha a kol., 2015).

c) Vazba na geografické prostředí

Jednotlivé lesní dřeviny mají specifické nároky na vlastnosti stanoviště, především vazbu na fyzikálně-geografické a geologicko-pedologické. Na základě stanovištních podmínek mohou být lesy kategorizovány jako samostatné jednotky (Matějček, 2015, Štícha a kol., 2015).

d) Časová rozdílnost v dokončování výroby

V průběhu obmýtní⁷ doby jsou průběžně získávány výrobky. Příkladem mohou být vánoční stromky, větvičky z prořezávek, výřezy z probírek aj. Existuje tedy časová

⁵ Odborní lesní hospodáři (OLH) jsou lesníci, kteří na základě licence udělené dle zákona č. 289/1995 Sb. o lesích dohlíží na odborné hospodaření v lese v souladu se všemi zákonnými požadavky. Vlastníkům lesa poskytují odborné poradenství ve všech oblastech hospodaření v lese, včetně dotačních možností.

⁶ Dřevo na pni představuje tzv. dřevo nastojato, tedy rostoucí stromy.

⁷ Obmýtní – doba obmýtní je střední dobou růstu, po níž jsou stromy v lese pokáceny. Závisí na zvoleném hospodářském tvaru lesa a na rychlosti přirůstání dřeva, který je dán druhovým složením lesa, kvalitou půdy a klimatickými podmínkami. U nízkých lesů se doba obmýtní pohybuje obvykle pod hranicí 20 let, u vysokokmenných kolem 100 let.

rozdílnost v dokončování výroby. Výrobní proces není ukončen jednorázově, ale jeho ukončování je po celou dobu obmýtí (Matějčík, 2015, Pulkrab a kol., 2007).

e) Rozdílná forma účasti ve výrobním procesu

V pěstební činnosti je za výrobek považováno dřevo na pni. V tomto případě je les považován za dlouhodobě rozpracovaný výrobek. V období vynakládání lidské práce je les považován za pracovní předmět, a to zejména v době, kdy dochází k těžbě dříví a obnově lesa. V obdobích, ve kterých les není pracovním předmětem, v něm probíhají biologické procesy, z nichž nejvýznamnějším je proces růstu. Rozdílná forma lesa jako pracovního předmětu a prostředku se rozporně promítá do konkrétních podnikových ekonomik. V rámci lesního hospodářství jsou porosty lesních dřevin evidovány jako dlouhodobý hmotný nemovitý majetek, avšak hodnotově jsou do tohoto majetku zahrnuty. Pokud jsou pracovním předmětem, mají zároveň povahu zásob – rozpracované výroby. Náklady vynaložené na pěstební činnost lesní výroby, a to včetně reprodukce lesních porostů jsou účtovány jako provozní, nikoliv investiční náklady (Matějčík, 2015, Pulkrab a kol., 2007, Štícha a kol., 2015).

f) Velká prostorová rozptýlenost

Prostorová rozptýlenost souvisí s geografickými aspekty, lesnatostí a vlastnictvím lesa. Aby nedocházelo ke zvyšování režijních nákladů a ke ztěžování organizace lesní výroby, je usilováno o soustředování pracovišť v lese, zejména těžby dříví a dalších činností, v optimální vzdálenosti od pracovišť (Štícha a kol., 2015).

g) Cyklus lesní výroby

Cyklus lesní výroby je relativně uzavřené období, které začíná založením lesního porostu a končí jeho smýcením⁸. Specifickým znakem je jeho opakující se posloupnost pracovních úkonů (obnova lesa, zalesňování, prořezávky, probírky, mýtní těžba) i výsledků výrobní činnosti (kultura, mlazina, tyčkovina, tyčovina, mýtní těžba) (Štícha a kol., 2015).

h) Sezónnost a vliv klimatických jevů

Sezónnost se výrazně projevuje zejména v pěstební činnosti. Ve většině případů je způsobena jejím biologickým charakterem a závislostí na klimatických a přírodních

⁸ Smýcení = těžba.

podmínkách. Důležitým faktorem jsou taktéž meteorologické vlivy. V případě těžební činnosti má sezónnost pouze částečný vliv, a to při respektování doby těžeb pro konkrétní sortimenty dřevin (Matějíček, 2015, Štícha a kol., 2015).

i) Využívání pralesů

Využívání pralesů zejména z pohledu těžby. V případě, že jsou lesy, které vznikly bez účasti lidské práce předmětem těžby, pak cyklus lesní výroby začíná těžbou, nikoliv zalesňováním (Pulkrab kol., 2007).

j) Polyfunkčnost

Les plní funkci produkční (dřevo, lesní ovoce, léčivé rostliny, houby, zvěřina) ale i další mimoprodukční funkce (rekreační, hygienické, estetické, vodohospodářské, půdoochranná, stabilizační) (Matějíček, 2015, Štícha a kol., 2015).

Výše uvedená specifika lesní výroby významně ovlivňují ekonomické výsledky LH a tím ztěžují vzájemné srovnávání dosažených výsledků, jak s jinými odvětvími, tak i s výsledky jednotlivých lesních podniků uvnitř odvětví (Štícha a kol., 2015).

Obhospodařování lesa se rovněž výrazně odlišuje od jiných druhů užití půdy, od živnostenského nebo jiného podnikatelského hospodaření, a to především proto, že majitel lesa vždy pracuje a investuje ve prospěch budoucích generací. Z toho také plynou zvláštní povinnosti vlastníka lesa a společnosti. Les jako přírodní zdroj má charakter veřejného statku a existuje zde silná sociální vazba vlastnictví (Matějíček, 2015).

2.7 Podnik a podnikání v lesním hospodářství

Podnikání je obecně charakterizováno jako cílevědomá lidská činnost, která je vykonávána za účelem uspokojení cizích potřeb (Kupčák, 2006). Základním motivem podnikání je snaha dosahovat zisku, jakožto přebytku výnosů nad náklady, respektive uspokojování vlastních potřeb (Synek, 2006).

Podnik představuje základní organizační jednotku, v níž je uskutečňována výroba (Wöhe, 1995) – tedy i lesnická. Obchodní právo platné v ČR podnik chápe jako „*organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti*“ (zákon č. 89/2012 Sb.). Obecné definice podniku

splňuje i pojem „lesní podnik“ (LP), který se navíc vyznačuje specifickými znaky, které jsou způsobeny zejména zvláštnostmi v lesní výrobě (Pulkrab a kol., 2007).

Pulkrab definuje LP jako „subjekt, který v tržních podmínkách a na podnikatelských principech provádí výrobní činnost nebo jen správu, respektive obchodní činnost v odvětví lesního hospodářství, tj. zejména výrobu dřeva na pni, těžbu a dodávku dříví“ (Pulkrab a kol., s. 10, 2007).

Dle Matějčka se pod pojmem LP v nauce o hospodaření LP rozumí „ekonomická, technická, sociální a organizační jednotka, ve které se podle plánu produkují a na trhu uplatňují lesní výrobky a služby“ (Matějček, s. 136, 2016).

Pojem LP tedy zahrnuje veškeré formy podnikatelských aktivit, které se zabývají pěstební, těžební a ostatní činností lesní výroby nebo jejich organizováním, respektive projektováním a plánováním (Pulkrab a kol., 2007). To znamená, že k podnikům v oblasti LH jsou např. přiřazovány také subjekty podnikající v oblasti výroby sazenic, těžby dříví, dopravy dříví a zpřístupnění lesa (Schmithüsen, 2009).

U LP jsou činnosti a výkony uspořádány do tzv. osnovy výkonů. Kupčák (2006) uvádí toto členění:

Tab. č. 1: Struktura činností a výkonů u LP

1. PĚSTEBNÍ ČINNOST Obnova lesa (přirozená, umělá), ošetřování mladých lesních porostů, oplocování lesních porostů, prořezávky, ochrana lesa, meliorace ⁹ lesních pozemků, odstraňování klestu, rozčleňování porostů, přihnojování aj.
2. TĚŽEBNÍ ČINNOST Těžba dříví, výkup dříví, přibližování dříví, odvoz dříví, manipulace dříví, vagónování dříví, realizace dříví, opravy a údržba lesních cest, výroba štěpek aj.
3. PRÁCE VEŘEJNÉHO ZÁJMU Provádění protierozních opatření a asanace ¹⁰ svázných území, práce spojené s rekonstrukcí parků a jejich údržbou aj.
4. SEMENÁŘSTVÍ A ŠKOLKAŘSTVÍ Sběr semen, zakládání semenných plantáží, výroba sazenic v lesních školkách aj.
5. VODNÍ HOSPODÁŘSTVÍ Zakládání, obnova a ošetřování břehových porostů, těžební práce související s výchovou a obnovou břehových porostů, opravy a údržba retenčních nádrží ¹¹ a objektů hrazení bystřin, opravy povodňových škod na objektech hrazení bystřin a úprav toků, péče o neupravené vodní toky.
6. JINÁ LESNICKÁ ČINNOST Drobná lesní výroba (výroba vánočních stromků, ozdobného klestí aj.), myslivost.

⁹ Meliorace = soubor různorodých opatření, které vedou ke zlepšení půd.

¹⁰ Asanace svázných území = jejich ozdravení.

¹¹ Retenční nádrže slouží pro zachycení dešťové vody předtím, než bude vypuštěna do kanalizace tak, aby nedošlo k zahlcení srážkovou vodou z přívalových dešťů.

7. STAVEBNÍ VÝROBA, GEOLOGICKÁ A PROJEKTOVÁ ČINNOST Investiční výstavba, stavební opravy, geologická a projektová činnost.
8. JINÉ VÝROBNÍ ČINNOSTI Zemědělská rostlinná a živočišná výroba (např. voliérové chovy, chov koní), těžba hornin a nerostů, přidružená dřevařská výroba (např. výrobky z proutí).
9. OBCHODNÍ ČINNOST Materiálně-technické zásobování, maloobchodní činnost, zahraničně-obchodní činnost, sběr nepěstovaných plodin a jiných přírodních produktů.

Zdroj: Vlastní zpracování dle Kupčáka, 2016

LP se vyznačují specifickými znaky. Pro stanovení velikosti LP je zásadní výměra obhospodařovaných lesních porostů, druhové zastoupení dřevin a kvalita dřeva. Za nejdůležitější výrobní faktor jsou v případě LP považovány porosty lesních dřevin (Štícha a kol., 2015). Za hlavní tržní produkt a tudíž i zdroj příjmů je považováno dřevo na pni. Podnikatelské aktivity LP prováděné v oblasti výroby dříví musí být v souladu jednak s příslušnými obecně platnými zákonnými normami, ale také s ustanoveními lesního hospodářského plánu (LHP), který na základě lesního zákona stanoví na desetileté období úkoly v pěstební a těžební činnosti. Omezení plynoucí z lesního zákona spolu se zvláštnostmi lesní výroby tak ztěžují přizpůsobování struktury výroby tržní poptávce. Specifickým atributem LP je také zabezpečování mimoprodukčních funkcí lesa, tedy služeb, které LP uživatelům poskytuje převážně zdarma (Pulkrab a kol., 2007).

2.8 Trh se dřívím

LP musí v zájmu efektivního prodeje sledovat vývoj na trhu s dřívím (Bartuněk a Kelblová, 1999). Přizpůsobení se vývoji na trhu předpokládá řadu znalostí. Kromě obecně platných zákonitostí trhu, hospodářských souvislostí (např. specifická situace lesních a dřevařských podniků) a poměrů na mezinárodních dřevařských trzích je třeba se zaměřit také na poznatky získané podnikovým průzkumem (Schmithüsen, 2009).

Dle Pulkraba (2007) jsou předmětem jeho šetření zejména následující skutečnosti:

- předpokládaná výše a skladba poptávky v oblastech odbytu významných pro LP,
- měsíční pohyb cen,
- četnost reklamací dodávek dříví dle jakostních tříd,
- časový postup a kvantitativní rozsah těžby dřeva a prodeje,
- vývoj cen u řeziva, ostatních polotovarů a hotových výrobků,
- možnosti substituce dřeva, tuzemská nabídka, dovoz (Pulkrab a kol., 2007).

Výsledkem podnikového průzkumu by mělo být získání informací, které podniku umožní vytvoření představy o vývoji poptávky, vyhlídkách a překážkách odbytu u jednotlivých sortimentů (Schmithüsen, 2009). Odbyt je ovlivňován jednak zvláštnostmi lesní výroby a dále zejména:

- zastoupením věkových tříd v lesním porostu a skladbou sortimentu dřevin,
- přírůstovými poměry – z hlediska kvalitativního i kvantitativního,
- množstvím produkce a jejími vlastnostmi,
- možnostmi prodeje, dopravními podmínkami (Pulkrab a kol., 2007).

Členění lesních porostů do věkových tříd a dle sortimentní skladby ve spojení s vlastnostmi stanoviště a zakmeněním tvoří prostor pro střednědobý výrobní program. Výrobní program (např. těžba, přibližování a odvoz dřeva či výroba sortimentů) lze do určité míry přizpůsobit výkyvům trhu, především proto, že těžby nejsou určeny pro jednotlivé roky platného hospodářského plánu. Možnosti přizpůsobení těžby dříví situaci na trhu jsou následující:

- časový posun těžby dřeva,
- zaměnitelnost sortimentu dříví,
- těžba v porostech určených k těžbě v minulých obdobích,
- pružná technika pěstební činnosti, zejména obnovy lesa (Pulkrab a kol., 2007).

Plánování a provádění těžeb lze tedy do určité míry považovat za flexibilní (Pulkrab a kol., 2007). Podmínky odbytu jsou ovlivněny z velké části terénními podmínkami, které ovlivňují dopravu a přibližování dříví. Podstatný vliv má rovněž geografická poloha stanoviště ve vztahu k potenciálním zákazníkům (Kupčák, 2006).

2.9 Prodej dříví

Největší část rozpracované výroby LP je tvořena zásobami vytěženého dříví a dřeva na pni. Dřevo na pni je považováno do jisté míry za zvláštnost nedokončené výroby, a to z toho důvodu, že je použitelné pro výrobní i nevýrobní spotřebu v různých etapách růstu stromu. Pokud nedojde k vytěžení stromu, většinou přirůstá, čímž se zvyšuje až do určité hranice jeho kvalita. Ta je ovlivněna zejména růstovými vlastnostmi konkrétních dřevin a do jisté míry také výchovou porostu (Pulkrab a kol., 2007, Szorád, 2000).

V pěstební činnosti je za dokončenou výrobu považován etát¹², jehož výše musí být v souladu s hospodářským stavem lesa a s vytyčeným cílem hospodaření. Za hotový výrobek je v rámci pěstební činnosti lesní výroby považován přírůst stromů lesních dřevin za časovou jednotku. Za dokončenou výrobu v těžební činnosti je pak považováno prodané dříví. Podle místa prodeje je rozlišováno: na pni, u pně, na odvozním místě a na manipulačním skladě odběratele (Pulkrab a kol., 2007, Szorád, 2000). Hlavními prodejními technikami, které jsou LP využívány jsou:

- dražba,
- písemné vydražení,
- vypsání subskripce¹³,
- volný prodej,
- prodej prostřednictvím zájmové organizace,
- prodej na základě dlouhodobých smluv o dodávkách (Pulkrab a kol., 2007).

Dražba – princip spočívá v tom, že je dříví ve stanovenou dobu nabízeno k prodeji a získá jej ten, který nabídne nejvyšší částku. Samotné dražbě předchází její vypsání, které může být všeobecně veřejné, pak se dražby může účastnit kdokoliv nebo má omezený veřejný charakter a zasílá se pouze omezenému okruhu zákazníků (Szorád, 2000).

Písemné vydražení – v písemné dražbě je dříví písemně vydraženo a prodáno nejlepší písemné nabídce. Příklep tedy obdrží ten, kdo nabídne nejvýhodnější cenu a poskytne nejvýhodnější podmínky pro nákup. Také písemné vydražení může být oznámeno jak veřejně, tak omezeně, pouze pro určitý okruh zákazníků (Pulkrab a kol., 2007).

Vypsání subskripce – dodávka dříví je prodávajícím nabízena za určité ceny, na něž přijímá objednávky. Pokud se najde zájemce, kterému podmínky vyhovují, upíše se do subskripčního seznamu, čímž je přijata nabídka prodávajícího. Důležitou roli v tomto případě hraje cena, které zájemci přizpůsobují své množství (Pulkrab a kol., 2007).

Volný prodej – v tomto případě se jedná o tzv. oboustranný obchod, při kterém se prodávající i kupující domluví společně na ceně a způsobu platby, množství,

¹² Etát představuje množství dřeva, které lze z lesa trvale vytěžit.

¹³ Subskripce – závazek učiněný podpisem k odebrání zboží.

průběhu a podmínkách transakce. V Evropě představuje volný prodej nejrozšířenější formu prodeje dřevní suroviny (Kupčák, 2006).

Prodej prostřednictvím zájmové organizace – tvorba cen a stanovení dalších podmínek je přemístěna z LP na zájmové organizace. Zájmovými organizacemi mohou být např. svazy majitelů lesa. Mezi zájmovým zastoupením podniků LH a oborovými svazy dřevařského průmyslu jsou dohodnuty rámcové smlouvy, přičemž dohodnutý jsou zejména ceny, nikoliv množství (Pulkrab a kol., 2007).

Prodej na základě dohodnutých smluv o dodávkách – tento postup je založen na ujednáních o množství a cenách mezi jednotlivými partnery. Výhodou pro LP je zajištění jistého odbytu a pevných cen po delší časové období a pro dřevařský podnik jistota dodávek. Nevýhodou tohoto postupu je, že přihlížení k cenovému vývoji nemusí být dostatečné (Pulkrab a kol., 2007).

2.10 Certifikace dříví

Certifikace dříví představuje jeden z tržních nástrojů, jejichž prostřednictvím je dosahováno trvale udržitelného obhospodařování lesů. Certifikací se rozumí postup, v jehož průběhu třetí strana hodnotí, zda jsou lesy obhospodařovány trvale udržitelným způsobem (panda.org), tzn., zda hospodaření v lesích, z nichž pochází certifikované dříví, odpovídá ekologickým standardům stanoveným před zahájením certifikace. O výsledku hodnocení je poté vydáno písemné osvědčení, tzv. certifikát (Pulkrab a kol., 2007).

S hodnocením hospodaření v lesích souvisí audit, který je prováděn u spotřebitelského řetězce¹⁴. V případě, že chce podnik na trhu prezentovat svůj ekologický přístup tím, že nabízí certifikované výrobky, musí být schopen přesvědčivě doložit původ dřevní suroviny, ze které jsou výrobky vyrobeny a s nimiž obchoduje. Je třeba, aby principy certifikace byly dodržovány od okamžiku těžby dříví v lese až po výrobu finálních výrobků. Po úspěšném získání certifikace jsou podniky oprávněny označovat své výrobky logem, které kupujícímu garantuje, že dříví pochází z lesů obhospodařovaných trvale udržitelným způsobem a není tak poškozováno životní prostředí (Pulkrab a kol., 2007, pefc.cz).

¹⁴ Než se dřevo z certifikovaných lesů dostane k finálnímu zákazníkovi, prochází přes řetězec těžebních, zpracovatelských, výrobních a obchodních subjektů a je proto potřeba sledovat tok certifikované suroviny v průběhu celého spotřebitelského řetězce.

Certifikace lesů slouží jako nástroj pro posouzení, zda je les obhospodařován k přírodě šetrným způsobem dle stanovených směrnic (pefc.org). V případě, že tomu tak je, získá vlastník certifikovaného lesa oprávnění užívat pro dřevo ze svého lesa logo PEFC, které ho odliší od dřeva s neprokazatelným původem. Certifikace lesů umožňuje zákazníkům lepší orientaci mezi množstvím produktů na trhu – vybrat si dřevěný výrobek s logem, který mu garantuje původ z šetrně obhospodařovaných lesů. Vlastníkům plynou užitky jednak přímé v podobě vyšší prodejní ceny dřeva, lepšího uplatnění na trhu a dále nepřímé ve formě stabilních a zdravých porostů produkujících kvalitní a žádané suroviny (pefc.org, pefc.cz).

Platnost certifikátů je časově omezena, vydávány jsou vždy na období 5 let (pefc.cz). Souběžně s tímto certifikačním programem je v rámci ČR uplatňován certifikační systém FSC¹⁵, který je založen na stejných principech jako PEFC. Jediný rozdíl je ten, že certifikaci dle systému FSC provádí pouze několik autorizovaných zahraničních firem s mezinárodní působností, zatímco certifikaci PEFC provádí české autorizované firmy. Z mezinárodního hlediska jsou však oba tyto certifikáty považovány za rovnocenné (czechfsc.cz, us.fsc.org, pefc.cz).

2.11 Sdružení¹⁶ v oblasti lesnictví

V ČR existuje mnoho organizací sdružující subjekty – ať už fyzické osoby (FO) nebo právnické osoby (PO), které podnikají v oblasti LH a dřevozpracujícího průmyslu. Prvořadým cílem těchto lesnických sdružení je především hájit a prosazovat zájmy svých členů při tvorbě lesnické politiky a legislativy, a to vše v souladu s ochranou přírody a krajiny, trvale udržitelným hospodařením v lesích a podporou spotřeby dřeva a výrobků ze dřeva v tuzemsku¹⁷ jako ekologicky obnovitelného zdroje (Hrib a Němec, 2009, pefc.cz, caplh.cz, svol.cz).

Mezi nejvýznamnější lesnická sdružení v ČR lze zařadit:

- Asociace lesnických a dřevařských podniků,
- Česká asociace podnikatelů v lesním hospodářství,
- Česká lesnická společnost,
- PEFC ČR,

¹⁵ FSC – Forest Stewardship Council.

¹⁶ Sdružení = Asociace.

¹⁷ Tuzemsko = domovská vlast.

- Sdružení vlastníků obecních a soukromých lesů v ČR,
- Sdružení lesních školkařů ČR,
- Společenstvo dřevozpracujících podniků v ČR,
- aj. (pefc.cz, svol.cz, caplh.cz, aldp.cz, cesles.cz, sdpcr.cz, lesniskolky.cz)

Podpoře dřeva jako domácí obnovitelné suroviny pro každodenní využití se také intenzivně věnuje *Nadace dřevo pro život*, která pomáhá posilovat zodpovědný přístup a povědomí veřejnosti k životnímu prostředí a tím se významně podílí na ochraně neobnovitelných zdrojů i pro budoucí generace (drevoprozivot.cz).

3 Evidence podnikatelské činnosti v lesnictví

V konkurenčním prostředí mohou zdravě fungovat pouze ty firmy, které dokonale ovládají jednak obchodní stránku podnikatelské činnosti, ale také stránku finanční, která hraje velmi významnou roli (Růčková, 2015). Každý podnikatelský subjekt potřebuje pro své řízení a rozhodování informace, z čehož také vychází potřeba a zároveň i povinnost podnikatelských subjektů podnikatelskou činnost evidovat (Mrkosová, 2016).

Podnikatelská činnost může být evidována 2 základními způsoby:

- a) daňová evidence,
- b) vedení účetnictví (portal.pohoda.cz).

Informace získané evidencí podnikatelské činnosti slouží i dalším subjektům, se kterými podnikatel v rámci své podnikatelské činnosti přichází do styku. Může to být stát, banky, finanční úřady, odběratelé, dodavatelé a řada dalších, kteří vyžadují ekonomické informace v různém stupni podrobnosti a složení (Mrkosová, 2016).

3.1 Daňová evidence

Daňová evidence (DE) je legislativně upravena § 7b zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, který ji definuje takto: „*daňovou evidencí se pro účely daní z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů*“ (§ 7b zákona č. 586/1992 Sb.). DE představuje velmi zjednodušenou formu účetnictví, pomocí níž je zjišťován základ daně (ZD) z příjmů, jako rozdíl mezi příjmy a výdaji. Vede ji většina fyzických osob (FO) – živnostníků (portal.pohoda.cz), kteří nevedou podvojně účetnictví a své výdaje neprokazují paušálně, tedy procentem z příjmů. V případě, že se poplatník rozhodne neuplatnit výdaje, které prokazatelně vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmu, je mu zákonem umožněno uplatnit výdaje paušálně, a to ve výši „*80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného, nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1.600.000 Kč*“ (§ 7 zákona č. 586/1992 Sb.). DE nemůže být vedena osobami, které jsou účetní jednotkou (ÚJ)¹⁸ (Bláha, 2017).

¹⁸ ÚJ vzniká povinnost řídit se dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

DE obsahuje údaje o:

- a) příjmech a výdajích, v potřebném členění pro zjištění ZD,
- b) majetku a dlužích (§ 7b zákona č. 586/1992 Sb.).

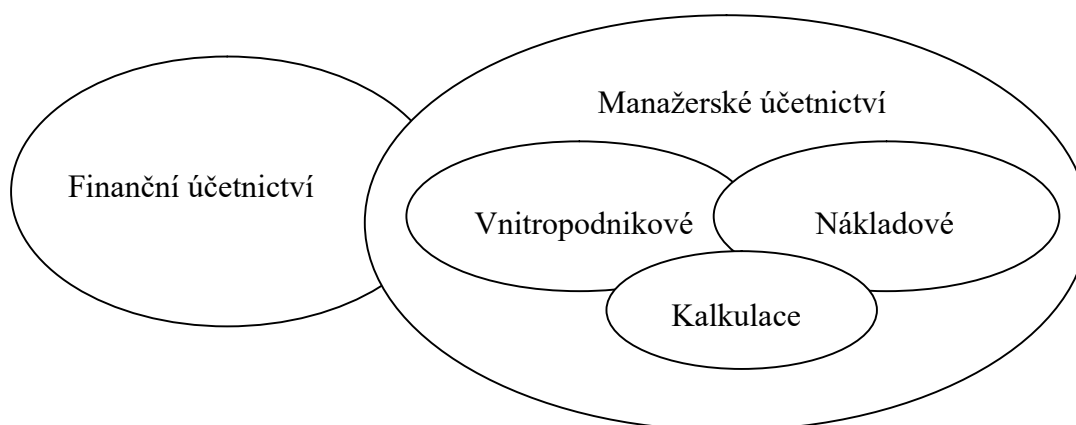
Pro vedení DE není stanovena závazná forma, v § 7b jsou obsaženy pouze základní informace o tom, co DE příjmů a výdajů zjišťuje, jakým způsobem je oceňován majetek a závazky a povinnost inventarizace a archivace DE (§ 7b zákona č. 586/1992 Sb.). Pokud je DE vedena přehledně, poskytuje podnikateli přehled o stavu a pohybu majetku a jeho dlužích (Bláha, 2017).

3.2 Vedení účetnictví

Dle ZoÚ účtují ÚJ podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech či výdajích a příjmech, o výsledku hospodaření (VH) a o celkové finanční situaci (§ 2 zákona č. 563/1991 Sb., Kupčák, 2012). Pokud není stanoveno zákonem nebo zvláštním právním předpisem jinak, jsou ÚJ povinny vést účetnictví v plném rozsahu. Vybrané ÚJ¹⁹ pak mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, jehož předmětem jsou výdaje, příjmy, majetek a závazky (§ 9, § 2 zákona č. 563/1991 Sb.).

Účetnictví podnikatelských subjektů lze znázornit prostřednictvím následujícího schéma:

Obr. č. 1: Účetnictví podnikatelských subjektů



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

¹⁹ ÚJ, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, jsou blíže specifikovány v § 9 ZoÚ.

Finanční účetnictví je zaměřeno především na sledování ekonomických procesů za hospodařící ÚJ jako celek. Jedná se o legislativně upravenou soustavu, která poskytuje informace o veškerém majetku, zdrojích jeho financování a o úrovni hospodaření ÚJ prostřednictvím sledování nákladů, výnosů a VH (Kupčák, 2012). Úlohou **manažerského účetnictví** je poskytovat a integrovat finanční a věcné informace, podnikové informace a informace týkající se externího prostředí s cílem podpořit rozhodování, měření a řízení finanční pozice podniku jak z krátkodobého, tak i z dlouhodobého hlediska na všech úrovních podnikové hierarchie (Červený a Dvořáková, 2012). Cílem **vnitropodnikového účetnictví** je poskytovat ÚJ podrobnější informace. Zachycuje účetní případy podniku v návaznosti na jednotlivé vnitropodnikové útvary. Sleduje především náklady, výnosy a výkony vytvořené vlastní činností jednotlivých středisek. Organizace vnitropodnikového účetnictví je plně v pravomoci ÚJ (Kupčák, 2012). **Nákladové účetnictví** zobrazuje zejména data týkající se nákladů, které jsou zdrojem pro tvorbu předběžných i výsledných kalkulací pracujících s náklady (Kotěšovcová a Janoušková, 2005).

3.3 Účetní jednotky a jejich kategorizace

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví se vztahuje na ÚJ, které jsou definovány v § 1, kategorie ÚJ jsou obsaženy v § 1b tohoto zákona.

3.3.1 Klasifikace ÚJ

Za ÚJ je obecně považován každý subjekt, který má povinnost vést účetnictví zachycující jeho hospodářskou činnost. ÚJ jsou povinny vést účetnictví takovým způsobem, který umožní, aby ÚZ byla sestavena srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace ÚJ tak, aby na jejím základě byli uživatelé ÚZ schopni činit ekonomická rozhodnutí (managementmania.com).

ZoÚ se vztahuje na ÚJ, kterými jsou:

- a) PO, které mají sídlo na území ČR,
- b) zahraniční PO a zahraniční jednotky, které jsou ÚJ nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území ČR podnikají či provozují jinou činnost dle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu,
- d) FO, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,

- e) ostatní FO, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok přesáhl částku 25.000.000 Kč,
- f) ostatní FO, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí nebo jim to ukládá zvláštní právní předpis,
- g) svěřenecké fondy dle občanského zákoníku,
- h) fondy obhospodařované penzijní společnostmi, investiční fondy,
- i) ti, kteří mají povinnost sestavovat na základě zvláštního právního předpisu ÚZ nebo jsou ÚJ dle zvláštního právního předpisu (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb.).

ZoÚ dále stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky pro předávání účetních záznamů pro potřeby státu (zákon č. 563/1991 Sb.).

3.3.2 Kategorizace ÚJ

Na základě ZoÚ jsou ÚJ rozděleny do kategorií, z nichž ÚJ plynou konkrétní povinnosti stanovené pro jednotlivé kategorie. Do jaké kategorie ÚJ spadá je určeno na základě hodnotících kritérií, které jsou stanoveny k rozvahovému dni (Kadlec, 2015):

Hodnota aktiv – hodnotou aktiv se rozumí celková aktiva, tzn. zjištěný úhrn aktiv z rozvahy²⁰ (§ 1d zákona č. 563/1991 Sb.).

Čistý obrat – posuzován je roční úhrn čistého obratu, tzn. výše výnosů, které jsou upraveny o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období a násobená dvanácti (§ 1d zákona č. 563/1991 Sb.).

Průměrný počet zaměstnanců – průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců dle metodiky Českého statistického úřadu (§ 1d zákona č. 563/1991 Sb.).

Kategorizace ÚJ je pak dle ZoÚ následující:

Mikro účetní jednotka – taková ÚJ, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot:

- aktiva celkem 9.000.000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu 18.000.000 Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 10 (§ 1b zákona č. 563/1991 Sb.).

²⁰ Od roku 2016 jsou pod pojmem „aktiva celkem“ chápána aktiva netto.

Malá účetní jednotka – taková ÚJ, která není mikro ÚJ a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot:

- aktiva celkem 100.000.000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu 200.000.000 Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50 (§ 1b zákona č. 563/1991 Sb.).

Střední účetní jednotka – taková ÚJ, která není mikro ani malou ÚJ a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot:

- aktiva celkem 500.000.000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu 1.000.000.000 Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250 (§ 1b zákona č. 563/1991 Sb.).

Velká účetní jednotka – taková ÚJ, která k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 hraniční hodnoty uvedené ve výčtu pro střední ÚJ, přičemž za velkou ÚJ jsou vždy považovány vybrané ÚJ a subjekty veřejného zájmu (§ 1b zákona č. 563/1991 Sb.).

V případě vzniku nové ÚJ je ÚJ povinna postupovat dle právní úpravy takové kategorie ÚJ, u níž lze důvodně předpokládat, že dojde ke splnění podmínek kategorie k rozvahovému dni prvního účetního období. Pokud ÚJ ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných ÚZ překročí nebo přestane překračovat dvě hraniční hodnoty, je povinna od počátku bezprostředně následujícího účetního období svoji kategorii změnit (Čechová, 2016).

3.4 Klasifikace aktiv v lesním hospodářství

Produkční funkce lesa je v zobrazena v účetnictví dle konkrétní situace v dlouhodobém majetku či v oběžných aktivech, konkrétně v zásobách (Čermáková a Stárová, 2014).

a) Vykazování lesních aktiv²¹ v kategorii dlouhodobého hmotného majetku

V rámci lesních aktiv je v kategorii dlouhodobého hmotného majetku vykazována rozvahová položka „Pozemky“, která je do dlouhodobého majetku zahrnována bez ohledu na výši ocenění, pokud není zbožím (§ 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

²¹ Pod pojmem „lesní aktivum“ jsou chápány lesní pozemky a jejich porosty.

Dle lesního zákona se lesem rozumí „*lesní porosty s jejich prostředím a pozemky určené k plnění funkcí lesa*“ (§ 2 zákona č. 289/1995 Sb.). Zároveň nový občanský zákoník v § 507 definuje, že „*součástí pozemku je rostlinstvo na něm vzešlé*“ (§ 507 zákona č. 89/2012 Sb.).²²

V případě, že ÚJ zakoupí společně s pozemkem les, nekupuje pouze lesní porost, ale také další biologická aktiva, v podobě rostlin a živočichů, kteří jsou nedílnou součástí lesního porostu (Dvořáková, 2010). Z výše uvedeného vyplývá, že ÚJ je povinna zahrnovat do ocenění lesních pozemků jak hodnotu lesního pozemku, tak i hodnotu lesního porostu. V případě, že ÚJ při pořizování pozemku zná odděleně hodnotu pozemku a lesního porostu na něm rostoucím, lze tyto informace zohlednit prostřednictvím analytických účtů u položky „Pozemky“ (Čermáková a Stárová, 2014).

V praxi ovšem častěji dochází k prodejm nezalesněných pozemků, kdy prodejce nechá vytěžit veškeré lesní porosty. Majitel tak na základě těžby dosáhne výnosů z prodeje dřeva a až poté nabídne pozemek k prodeji (Dvořáková, 2010).

Specifickým znakem pozemků v kategorii dlouhodobého majetku je především to, že právní předpisy neumožňují tento druh majetku odpisovat, a to účetně ani daňově, bez ohledu na způsob, jakým jsou využívány (Čermáková a Stárová, 2014). Vlastní náklady, které jsou vynaloženy na výsadbu lesa a jeho další pěstování jsou v plné výši zahrnovány do provozních nákladů běžného účetního období ÚJ. Dle platných právních předpisů ČR nenavysňují hodnotu pozemků, tzn., nepředstavují zhodnocení dlouhodobého majetku, mají však vliv na VH v období, ve kterém byly vynaloženy (Dvořáková, 2010).

b) Vykazování lesních aktiv v kategorii zásob

V rámci lesních aktiv jsou v oběžném majetku, konkrétně v zásobách, vykazovány rozvahové položky „Materiál“ a „Výrobky“ (Čermáková a Stárová, 2014). Do položky „Materiál“ jsou mimo jiné zahrnovány „*suroviny, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu*“ (§ 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Položka „Výrobky“ obsahuje „*věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř ÚJ*“ (§ 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

²² Výjimku tvoří pěstitelské celky trvalých porostů.

V rámci LH je zde účtováno především o vytěženém dříví, sazenicích vypěstovaných vlastní činností a vánočních stromcích. Vytěžené dříví je v zásobách ÚJ evidováno v různém stupni rozpracovanosti – dle stupně rozpracovanosti v místě lokality (Čermáková a Stárová, 2014). K prvnímu ocenění dochází v lokalitě „P“ – pařez, následuje „OM“ – odvozní místo a „ES“ – expediční sklad. Od okamžiku ocenění dřeva v lokalitě „P“ při pohybu dříví až na lokalitu „ES“ se k základní ceně, která je tvořena přímými a nepřímými náklady vynaloženými na vyprodukování dřevní hmoty přičítají vždy vlastní náklady, které jsou spojeny s danou fází výroby (Peštuka, 2000).

3.5 Ocenění aktiv v lesním hospodářství

Způsoby oceňování jsou upraveny zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který definuje tyto požadavky:

3.5.1 Ocenění dlouhodobého hmotného majetku

Na základě tohoto zákona je pozemek oceňován pořizovací cenou (zákon č. 563/1991 Sb.), kterou představuje sjednaná kupní cena a další náklady, které souvisí s pořízením. Kupní cena lesního pozemku představuje jednak cenu pozemku, a dále tržní hodnotu lesního porostu. Tržní hodnotu lesního porostu ovlivňuje mnoho faktorů, např. stáří lesa, druh dřevin a jejich zdravotní stav, celková výměra nebo přístupnost nabízeného pozemku. Sjednaná kupní cena je zobrazena na účtu „Pozemky“ (Valková, 2014).

Lesní porost, který si podnik vypěstuje ve vlastní režii, není předmětem účetního zobrazení (Dvořáková, 2010). Náklady, které ÚJ vznikají v průběhu výsadby lesa, jsou považovány za provozní náklady běžného účetního období (Čermáková a Stárová, 2014). ÚJ se proto potýká s problémem, jak ocenit vytěžené dříví pro potřeby účetnictví. Důsledkem této situace je, že ÚJ v lesních podnicích je znemožněno předkládat věrné a poctivé zobrazení účetnictví, jak ukládá zákon. Například podniky, které se zabývají vlastní výrobou lesa, vůbec v aktivech les nesledují a nemohou ho vykazovat (Valková, 2014).

3.5.2 Ocenění zásob

Způsoby oceňování zásob jsou definovány v § 24 ZoÚ. V případě, že ÚJ oceňují majetek či závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu, řídí se dále dle § 25 ZoÚ, na jehož základě jsou zásoby, s výjimkou zásob, které byly vytvořeny

vlastní činností oceňovány pořizovacími cenami a zásoby, které byly vytvořeny vlastní činností, jsou oceňovány vlastními náklady. V případech bezúplatného nabytí majetku je ÚJ povinna použít reprodukční pořizovací cenu (zákon č. 563/1991 Sb.). V případě, že ÚJ oceňují vlastními náklady, je předpokládáno metodické usměrnění ve vnitropodnikové směrnici pro vedení účetnictví v konkrétní ÚJ (Čermáková a Stárová, 2014).

Za vlastní náklady jsou považovány veškeré přímé náklady, které byly ÚJ na pořízení zásoby vynaloženy, případně i část nepřímých nákladů, které se k této činnosti vztahují (business.center.cz). Náklady mohou vyjadřovat jednak skutečnou výši nákladů či výši plánových kalkulací. Náklady stanovené na základě plánových kalkulací jsou náklady stanovené ÚJ v konkrétních ekonomických, technických, technologických či organizačních podmínkách. Kalkulační ceny jsou sestaveny na základě tzv. fázové kalkulace, kdy ocenění vytěženého dříví je vyjádřeno součinem množství dříví v m³ na příslušné lokalitě a vlastních nákladů dle výkonů na těžbu (Čermáková a Stárová, 2014).

Způsob oceňování zásob je dále doplněn vyhláškou č. 500/2002 Sb. a českým účetním standardem (ČÚS) č. 015 – Zásoby.

3.6 Rezervy na pěstební činnost

Rezervy na pěstební činnost jsou legislativně upraveny zákonem č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, konkrétně v § 9.

Po vytěžení části lesa vzniká majitelům lesních pozemků povinnost vytěženou část obnovit a dále ochraňovat. Jelikož je tato činnost pro vlastníka finančně náročná, lze dle výše uvedeného zákona tvořit zákonnou rezervu na pěstební činnost (Kořínek, 2011). Pěstební činností se pro účely tohoto zákona rozumí „*obnova lesa a veškeré výchovné činnosti prováděné v porostu do 40 let jejich věku, ochrana lesa a opatření k obnově porostů s nevhodnou nebo náhradní dřevinnou skladbou*“ (zákon č. 593/1992 Sb.).

Rezerva na pěstební činnost je vytvářena dle výše vytěženého objemu dřevní hmoty v m³. Výše rezervy je v kompetenci ÚJ, která si ji stanoví sama v rozpočtu nákladů na pěstební činnost. Rezerva je čerpána v průběhu realizace prací pěstební činnosti. V případě, že tyto práce nejsou realizovány v rozpočtovaném objemu, dochází

ke zrušení rezervy (zákon č. 593/1992 Sb.). Pravidla pro výpočet zákonné rezervy jsou součástí vnitřních účetních směrnic pro vedení účetnictví ÚJ (Čermáková a Stárová, 2014).

Rezerva může být tvořena a čerpána na tyto úkony:

- obnova lesa výsevem osiva (první, opakovaný výsev osiva),
- obnova lesa sadbou (první, opakovaná sadba),
- příprava půdy pro obnovu lesa (přírozenou, výsevem osiva, sadbou),
- ošetřování dřevin mladých lesních porostů,
- zřizování oplocenek²³ při oplocování mladých lesních porostů,
- mechanická a chemická ochrana mladých lesních porostů proti zvěři,
- ochrana lesa proti hmyzím škůdcům,
- hnojení, vyvětvování lesních porostů a odstraňování klestu,
- probírky²⁴ do 40 let věku lesních porostů,
- prořezávky, prostřihávky a výkony spojené s vytvořením linie,
- aj. (příloha k zákonu č. 593/1992 Sb.).

Tvorba zákonných rezerv na pěstební činnost pro ÚJ provozující lesní hospodaření představuje nástroj daňové optimalizace (Kořínek, 2011).

3.7 Vykazování v účetní závěrce

Na základě ZoÚ jsou ÚJ povinny sestavovat účetní závěrku (ÚZ). ÚZ představuje nedílný celek, který je tvořen rozvahou, výkazem zisku a ztráty (VZZ), přílohou, případně přehledem o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu (zákon č. 563/1991 Sb.).

ÚZ lze sestavit v plném či ve zkráceném rozsahu. ÚZ ve zkráceném rozsahu mohou sestavit pouze ty ÚJ, které nemají povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem. Rozsah a způsob sestavení ÚZ v plném a ve zkráceném rozsahu je pro jednotlivé skupiny ÚJ dle kategorií definován prováděcí vyhláškou k ZoÚ (Kadlec, 2016).

²³ Cílem lesních oplocenek (plotů) je zabránit škodám způsobených zvěří na nové lesní výsadbě, jejíž ochrana je zákonnou povinností každého majitele lesa.

²⁴ Probírky představují výchovný zásah v lesním porostu v období jeho vývojové fáze, kdy je odstraněna hospodářsky nevhodná porostní složka.

3.7.1 Rozvaha

Rozvaha, někdy také označována jako bilance, vyjadřuje strukturu aktiv a pasiv k určitému dni. Jednotlivé druhy aktiv, které jsou sestaveny podle likvidity a jednotlivé druhy pasiv, které jsou sestaveny podle vlastnictví, jsou souhrnně označovány jako rozvahové položky. Účetní období rozvahou končí i začíná, čemuž také odpovídá označení příslušných rozvah – počáteční a konečná (Kupčák, 2012).

Les a lesní porost je v rozvaze ÚJ evidován na účtu „Pozemky“. Vykazování lesních porostů je však nedostatečné jak v rozvaze, tak v ÚZ, neboť lesní porost, který ÚJ vypěstovala ve vlastní režii, není v průběhu růstu zobrazován do aktiv (Dvořáková, 2010). Vrcholem lesní výroby je těžba dříví, během níž jsou vytěženy sortimenty dříví různých dřevin v různé kvalitě a ÚJ se poté potýkají s problémem, jak vytěžené dříví pro potřeby účetnictví ocenit (Čermáková a Stárová, 2014). Z tohoto vyplývá, že postupy účetního zobrazení lesa a lesních porostů jsou v rozporu s principem věrného a poctivého zobrazení finančního účetnictví dané ÚJ (Valková, 2014).

3.7.2 Výkaz zisku a ztráty

„Ve výkazu zisku a ztráty jsou uspořádány a označeny položky nákladů a výnosů a výsledku hospodaření“ (§ 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Účetní případy, které vyvolávají náklady či výnosy jsou promítnuty do rozvahy a VZZ. Stejně jako rozvaha, je i VZZ založen na bilančním principu, kdy jsou poměřovány dosažené výnosy s náklady. VH je rozdílem mezi výnosy a náklady a v rozvaze je vykazován na straně pasiv, neboť je součástí zdrojů. Pokud se jedná o zisk, je vykázán se znaménkem „+“, pokud se jedná o ztrátu, je vykázán se znaménkem „-“ (Kupčák, 2012).

Lesní produkční cyklus začíná z velké části těžbou lesního porostu v době obmýtí a následným zpětným zalesněním pozemku, ze kterého byl lesní porost vytěžen. Úkony, které jsou spojeny se založením lesního porostu, jsou promítnuty v účetním systému ÚJ v provozních nákladech běžného účetního období (Dvořáková, 2010).

Během lesního výrobního cyklu vznikají v LH výnosy, které jsou spojeny např. s prodejem vánočních stromků z prořezávek lesního porostu. Jelikož není hodnota mladých stromků z těchto probírek zachycena v účetnictví, vychází

jejich hodnota při prodeji zpravidla z kalkulací vlastních nákladů vynaložených na jejich vyřezání (Čermáková a Stárová, 2014).

3.7.3 Příloha v účetní závěrce

Příloha v účetní závěrce „vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty“ (§ 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.), přičemž doplňující informace jsou uváděny ve stejném pořadí, v jakém jsou vykázány položky v rozvaze a ve VZZ s cílem poskytnout významné informace pro uživatele účetní závěrky, které nelze vyčíst pouze z výkazů. Příloha je zveřejňována bez ohledu na to, do jaké kategorie je ÚJ zařazena a spolu s rozvahou je ukládána do sbírky listin (Martínková, 2016).

Lze ji tvořit v plném či zjednodušeném rozsahu. Zkrácený rozsah mohou sestavovat mikro a malé ÚJ, které nemají povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem²⁵. Veškeré ostatní ÚJ jsou povinny sestavit přílohu v plném rozsahu, která je dále rozlišena pro velké²⁶ a střední²⁷ ÚJ a malé a mikro²⁸ ÚJ, které jsou povinny mít ÚZ ověřenou auditorem (zákon č. 563/1991 Sb.).

Základní informace, které uvádí ÚJ v příloze v ÚZ, bez ohledu na kategorizaci, jsou obsaženy v § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a jsou to:

- informace obsažené v § 18 odst. 3 ZoÚ (obchodní firma, sídlo, IČ, právní forma, předmět podnikání nebo činnosti, rozvahový den, okamžik sestavení ÚZ, aj.),
- informace o použitých obecných účetních zásadách,
- informace o použitém oceňovacím modelu,
- výše závazkových vztahů s dobou splatnosti delší než 5 let,
- výše závazkových vztahů krytých zárukami,
- výše záloh, závdavků²⁹, zápůjček a úvěrů,
- výše a povaha položek nákladů a výnosů, které jsou mimořádné svým objemem nebo původem,

²⁵ Tyto ÚJ v příloze v ÚZ uvádí pouze základní informace obsažené v § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

²⁶ Velké ÚJ v příloze v ÚZ uvádí informace obsažené v §39, §39b a § 39c vyhlášky č. 500/2002 Sb.

²⁷ Střední ÚJ v příloze v ÚZ uvádí informace obsažené v §39 a § 39b vyhlášky č. 500/2002 Sb.

²⁸ Malé a mikro ÚJ v příloze v ÚZ uvádí informace obsažené v § 39 a § 39a vyhlášky č. 500/2002 Sb.

²⁹ Závdavek – určitá majetková hodnota (peněžní i nepeněžní), kterou jedna strana odevzdá druhé při uzavření smlouvy na důkaz toho, že byla smlouva uzavřena – např. drobný dar, symbolická splátka.

- celková výše závazkových vztahů,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců (§ 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Na nedostatek informací, které poskytují ÚZ podniků, mezi jejichž hlavní předmět zájmu patří lesní porosty, reaguje vyhláška č. 410/2009 Sb., která vyžaduje, aby ÚJ v příloze v účetní závěrce uváděly dodatečné informace. „*Pokud je ÚJ vlastníkem nebo jí přísluší hospodaření k více než 100 000 m² lesních pozemků s lesním porostem*“ (§ 45 vyhlášky č. 410/2009 Sb.) jsou v příloze navíc uváděny tyto informace:

- celková výměra lesních pozemků s lesním porostem,
- výše ocenění celkové výměry lesních pozemků s lesním porostem, která je stanovena jako součin této výměry a průměrné zásoby surového dřeva na m², která fixně činí 57 Kč/m²,
- výměra lesních pozemků s lesním porostem oceněným jiným způsobem (§ 45 vyhlášky č. 410/2009 Sb.).

V případě, že ÚJ oceňuje výměru lesních pozemků s lesním porostem jiným způsobem, než je součin celkové výměry a průměrné zásoby surového dřeva na m², a to např. z důvodu podrobnějšího členění na skupiny dřevin a pokud cena zjištěná tímto způsobem představuje významný rozdíl, je ÚJ uváděna také tato cena, informace o způsobu stanovení její výše a jejím účelu (vyhláška č. 410/2009 Sb., Valková, 2014).

3.7.4 Přehled o peněžních tocích

„*Přehled o peněžních tocích je rozpisem vybraných položek majetku a podává informace o přírůstcích (příjmech) a úbytcích (výdajích) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v členění na provozní, investiční a finanční činnost v průběhu účetního období*“ (§ 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Přehled o peněžních tocích jsou povinny sestavovat obchodní společnosti. ZoÚ definuje výjimky, které přehled o peněžních tocích nesestavují. Jsou to subjekty veřejného zájmu³⁰, malé a mikro ÚJ.

³⁰ Týká se pouze vybraných ÚJ vymezených v §1a písm. b) až d) zákona č. 563/1991 Sb.

Naopak existují i vybrané ÚJ, které jsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích vždy, a to v případě, že k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě uvedené hraniční hodnoty:

- aktiva celkem 40.000.000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu 80.000.000 Kč (§ 18, § 20 zákona č. 563/1991 Sb., Kadlec, 2016).

Příklad možného řešení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou je obsažen v ČÚS č. 023 – Přehled o peněžních tocích.

3.7.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

„Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny“ (§ 44 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Pro přehled o změnách vlastního kapitálu platí stejná pravidla, jako pro přehled o peněžních tocích. I zde existují jednak ÚJ, které nejsou povinny tento výkaz sestavovat – malé a mikro ÚJ a dále ÚJ, které jsou povinny tento výkaz sestavovat vždy, a to v případě, že k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě níže uvedené hraniční hodnoty:

- aktiva celkem 40.000.000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu 80.000.000 Kč (§ 18, § 20 zákona č. 563/1991 Sb., Kadlec, 2016).

Vzhled ani struktura přehledu o změnách vlastního kapitálu není v českých účetních předpisech závazně upravena (Mrozek, 2016).

3.8 Auditorská činnost v oboru lesnictví

Posláním a smyslem auditu účetní závěrky je vyjádření názoru nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost vykazovaných stavů a jevů, které mají převážně hospodářský charakter, s primárním cílem zvýšit věrohodnost informací o těchto stavech a jevech. Za odvozený cíl auditu je považováno jeho morální a preventivní působení proti vzniku možných chyb, podvodů a také poradenská funkce (Sedláček, 2001).

Úkolem auditora je ověřit, zda údaje uvedené v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice, výsledků hospodaření a peněžních toků v souladu

s pravidly, které jsou předepsány českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS³¹) (kacr.cz).

Dle § 20 zákona č. 563/1991 o účetnictví jsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem tyto ÚJ:

- a) velké ÚJ, s výjimkou ÚJ, které nejsou subjekty veřejného zájmu³²,
- b) střední ÚJ,
- c) malé ÚJ, které jsou akciovými společnostmi a k rozvahovému dni účetního období překročily nebo alespoň dosáhly jedné z uvedených hraničních hodnot:
 - aktiva celkem 40.000.000 Kč,
 - roční úhrn čistého obratu 80.000.000 Kč,
 - průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50 (§ 20 zákona č. 563/1991 Sb.).

Legislativně je audit upraven zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon č. 93/2009 Sb.).

3.8.1 Lesnický audit

Lesnictví představuje značně specifický obor, který se svým charakterem odlišuje od ostatních odvětví národního hospodářství. Není zaměřeno pouze na produkci dřeva, ale také na péči o lesní porosty, jakožto základní složku životního prostředí v souladu s požadavky na udržitelné obhospodařování lesů (Hlaváčková a Šafařík, 2014).

V LH představuje audit oborově specifickou činnost. Lesní majetky různých vlastnických struktur a organizací vyžadují širší a komplexnější ověření nad rámec statutárního auditu³³, a to ověření a zhodnocení stavu a vývoje lesa a související ekonomické jevy a skutečnosti organizace, která vyvíjí lesnickou činnost (Kupčák, 2009, Šafařík, 2014). Cílem lesnického auditu je podat vlastníkově lesa objektivní, pravdivé, komplexní a srovnatelné zhodnocení o hospodaření na lesním majetku, a to i z hlediska směřování k trvale udržitelnému rozvoji lesů a vyrovnanosti hospodaření. Audit je prováděn na základě objektivně zjištěných údajů o produkčních, ekologických a ekonomických parametrech stavu lesa. Metodika auditu

³¹ IFRS – International Financial Reporting Standards.

³² Subjekty veřejného zájmu jsou blíže specifikovány v § 1a ZoÚ.

³³ V rámci statutárního auditu je ověřována rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha v účetní závěrce a výroční zpráva ÚJ, u nichž povinnost ověření vyplývá z platných právních předpisů.

vychází z hodnocení vzájemných vztahů mezi skutečným stavem lesa, záměry hospodaření, vlastním výkonem hospodaření v lese a ekonomickými výsledky. Lesnický audit představuje posloupnost dílčích auditů, které ověřují skutečný stav, soulad s požadavky, cíli a výsledky. Obvykle je složen ze dvou částí, kdy je nejprve zhodnoceno hospodaření v lese a poté jsou zhodnoceny zjištěné ekonomické výsledky (Smola a kol., 2012).

Žadatelem o audit může být:

- vlastník lesa,
- nájemce lesa,
- podnájemce lesa,
- správce lesa,
- sdružení vlastníků lesa (Smola a kol., 2012).

Výsledkem lesnického auditu jsou objektivní, vzájemně porovnatelné informace o odborné a ekonomické úrovni hospodaření lesního personálu na hodnocené jednotce. Rozsah a výběr informací, které jsou auditem zjišťovány, závisí na zadání žadatele (Smola a kol., 2012). Audit lesního majetku je prováděn za různě dlouhá období, obvykle však nepřekračuje dobu platnosti LHP³⁴, který je sestavován na období deseti let (uhul.cz).

3.9 Výroční zpráva

ÚJ, které jsou povinny mít ÚZ ověřenou auditorem, jsou zároveň povinny vyhotovit výroční zprávu (Kupčák, 2012). Účelem výroční zprávy je „*uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení ÚJ*“ (§ 21 zákona č. 563/1991 Sb.).

Výroční zpráva obsahuje informace finančního i nefinančního charakteru:

- a) o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni, jsou však významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- b) o předpokládaném vývoji ÚJ,
- c) o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- d) o nabytí vlastních akcií, vlastních podílů,

³⁴ LHP je periodickým, inventurním zachycením stavu lesa. Udává, co v lese je, kolik tam toho je a co se s tím může dělat – např. maximální výše těžby.

- e) o aktivitách v oblasti životního prostředí,
- f) o tom, zda má ÚJ organizační složku podniku v zahraničí (§ 18 zákona č. 563/1991 Sb.).

Malé, mikro a střední ÚJ nejsou povinny výše uvedené nefinanční informace ve výroční zprávě uvádět. Součástí výroční zprávy je ÚZ a zpráva auditora. ÚJ, které jsou zapsány do veřejného rejstříku, zveřejňují ÚZ a výroční zprávu uložení do sbírky listin. Malé a mikro ÚJ, které nejsou povinny mít ÚZ ověřenou auditorem, nemusí zveřejňovat VZZ, pokud jim tato povinnost není stanovena na základě zvláštního právního předpisu (§ 21a zákona č. 563/1991).

3.10 Finanční analýza

Finanční analýza obsahuje velké množství informací. Tato práce je však zaměřena na specifika v lesnictví a finanční analýzu potřebuje pouze pro jejich demonstraci. Proto jsou zde naznačena základní teoretická východiska finanční analýzy jen velmi okrajově.

3.10.1 Účel finanční analýzy

Finanční analýza slouží k celkovému zhodnocení finanční situace podniku (Kubičková a Jindřichovská, 2015). Dle Růčkové „*finanční analýza představuje systematický rozbor získaných dat, která jsou obsažena především v účetních výkazech. Finanční analýzy v sobě zahrnují hodnocení firemní minulosti, současnosti a předpovídání budoucích finančních podmínek*“ (Růčková, 2015, s. 9). Finanční analýza pomáhá včas odhalit veškeré hrozby, zda je podnik ziskový, má vhodnou kapitálovou strukturu, využívá efektivně svá aktiva, zda mu nehrozí předlužení apod. Tato analýza je nedílnou součástí finančního řízení a poskytuje manažerům cenné informace pro budoucí řízení podniku (Knápková a kol., 2013).

3.10.2 Horizontální a vertikální analýza

Obě tyto analýzy se zabývají účetními výkazy – rozvahou a VZZ. Horizontální analýza je zaměřena na sledování meziročních změn v položkách, tzn., o kolik se jednotlivé položky změnily, a to v absolutním i relativním vyjádření. Vertikální analýza je zaměřena na strukturu aktiv a pasiv podniku. Základem pro relativní vyjádření je u VZZ obvykle velikost tržeb, u rozvahy hodnota celkových aktiv (Sedláček, 2007).

3.10.3 Poměrová analýza

Poměrová analýza dává do poměru položky vzájemně mezi sebou (Kislingerová a Hnilica, 2008). Lze uvést tyto základní poměrové ukazatele:

- Ukazatele **rentability** = výnos / vložený kapitál
- Ukazatele **aktivity** = tržby / aktiva
- Ukazatele **zadluženosti**:
 - celková zadluženost = cizí zdroje / celková aktiva
(doporučená hodnota: nepřekročit 0,5 tj. 50 %)
 - vybavenost vlastním kapitálem = vlastní kapitál / celková aktiva
(doporučená hodnota: vyšší než 0,3 tj. 30 %)
 - míra zadluženosti = cizí zdroje / vlastní kapitál
(doporučená hodnota: < 1)
- Ukazatele **likvidity**:
 - běžná likvidita = oběžná aktiva / krátkodobé závazky
(doporučená hodnota: 1,5 – 2,5)
 - pohotová likvidita = (oběžná aktiva – zásoby) / krátkodobé závazky
(doporučená hodnota: 1 – 1,5)
 - okamžitá likvidita = finanční majetek / krátkodobé závazky
(doporučená hodnota: 0,2 – 0,5)

(Kislingerová a Hnilica, 2008, Kubičková a Jindřichovská, 2015).

Poměrové ukazatele poskytují rychlý obraz o finančních charakteristikách firmy, umožňují mezipodniková srovnání a srovnání s odvětvovými průměry (Kubičková a Jindřichovská, 2015).

4 Struktura lesnických společností

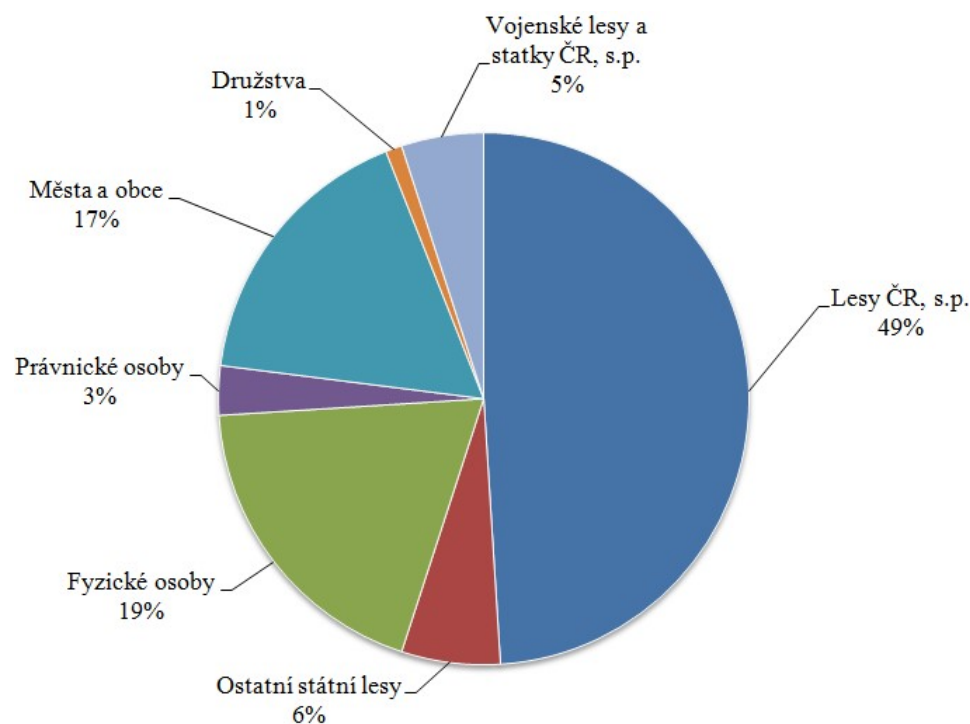
V této kapitole bude vytvořena struktura lesnických společností. Při tvorbě struktury lesnických společností bude vycházeno ze struktury vlastnických vztahů v lesích na území ČR. V rámci každé kategorie budou následně představeny zvolené podnikatelské subjekty.

4.1 Vlastnická struktura lesů

ČR je dlouhodobě řazena k zemím, které se vyznačují vysokou lesnatostí. V roce 2015 pokrývaly lesní pozemky plochu s výměrou přibližně 2.604.629 ha, tj. 33,9 % z celkového území státu. V roce 2015, stejně jako v předchozích letech, nedocházelo v ČR k výraznějším změnám vlastnických struktur porostních ploch pozemků (Zpráva o stavu lesa a LH ČR, 2015).

Vlastnické vztahy v lesích na území ČR v roce 2015 znázorňuje následující schéma:

Graf č. 1: Struktura vlastnických vztahů v lesích na území ČR v roce 2015 (v %)



Zdroj: Vlastní zpracování dle ÚHÚL, 2017

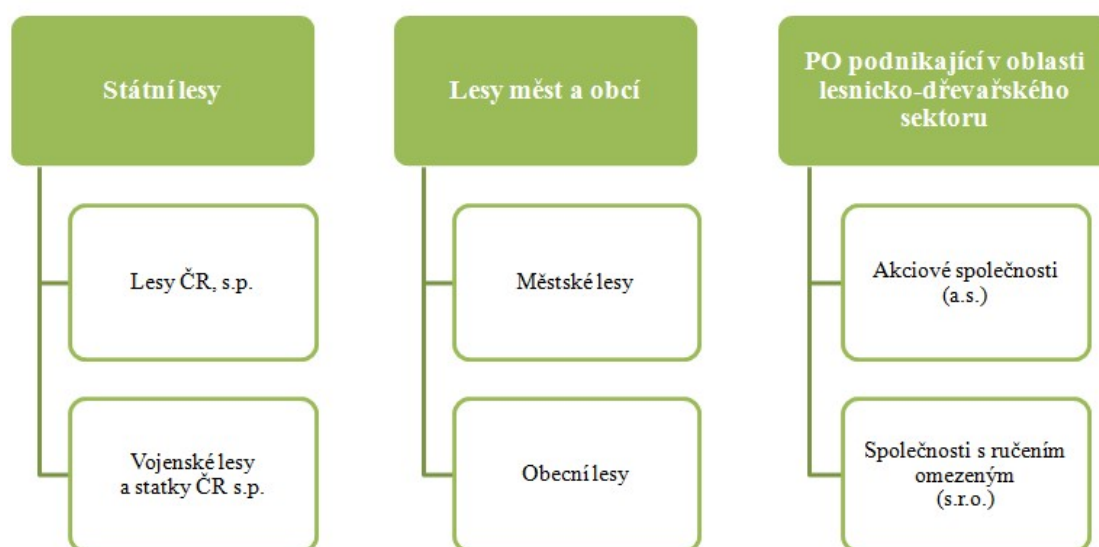
Z výše uvedeného je patrné, že nejvíce plochy v ČR zaujímají lesy ve vlastnictví státu, které jsou obhospodařovány z převážné většiny státním podnikem (s.p.) Lesy ČR (49 %). Dalšími významnými vlastníky jsou soukromí vlastníci (19 %) a města

a obce (17 %). Podíly ostatních vlastníků jsou méně významné a tvoří pouze zanedbatelnou část. V nastávajících letech lze očekávat větší změny ve vlastnické struktuře z důvodu navrácení lesních majetků církvím, které započalo v roce 2013, kdy vstoupil v platnost zákon č. 428/2012 Sb. o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi (zákon č. 428/2012 Sb.). Podle odhadů ÚHÚL by se mělo jednat přibližně o 10 % plochy lesů, které jsou v majetku státního podniku Lesy ČR (uhul.cz).

4.2 Podnikatelské subjekty v lesnictví

Na základě vlastnických vztahů v lesích na území ČR je možno lesnické společnosti kategorizovat do těchto 3 základních skupin:

Obr. č. 2: Struktura lesnických společností



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Právo hospodařit s lesy ve vlastnictví státu uděluje stát prostřednictvím pověřené organizační složky. V případě Lesů ČR (LČR) s.p. toto právo uděluje MZe ČR. Zřizovatelem Vojenských lesů a statků ČR s.p. je ministerstvo obrany. Obhospodařování lesů měst a obcí je plně v kompetenci územních samosprávných celků. Co se týče PO podnikajících v oblasti lesnicko-dřevařského sektoru, bývají převážně zřizovány za účelem poskytování služeb v oblasti pěstební a těžební činnosti, a to jak státním, tak i soukromým vlastníků a obcím po celém území ČR.

4.2.1 Státní podniky

V LH ČR působí pouze 2 státní podniky, které mohly být zvoleny jako zástupci dané kategorie. Jedná se o Lesy ČR, s.p. a Vojenské lesy a statky ČR, s.p. Informace o těchto subjektech prezentují níže uvedené tabulky.

Tab. č. 2: Lesy ČR, s.p.

Subjekt	Lesy ČR, s.p.
Sídlo	Hradec Králové
Předmět činnosti	Obhospodařování lesního majetku ve vlastnictví státu, správa vodních toků a bystrin, rybářství v obhospodařovaných revírech, myslivost v obhospodařovaných honitbách, výkon ochranné služby v lesích
Výměra lesního majetku	1.282.673 ha

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 3: Vojenské lesy a statky ČR, s.p.

Subjekt	Vojenské lesy a statky ČR, s.p.
Sídlo	Praha
Předmět činnosti	Lesnictví, myslivost, rybářství, zemědělská výroba, ostraha vojenských objektů a zařízení
Výměra lesního majetku	123.589 ha

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

4.2.2 Podniky městských lesů

V této kategorii byl zvolen vybraný vzorek podniků městských lesů s obdobným rozsahem činnosti podnikajících na území ČR. Zastoupeno je zde 10 podnikatelských subjektů. Tento počet byl zvolen z důvodu kompatibility s následující kategorií LP. Informace o vybraném vzorku podniků městských lesů opět prezentují níže uvedené tabulky.

Tab. č. 4: Domažlické městské lesy, s.r.o.

Subjekt	Domažlické městské lesy, s.r.o.
Sídlo	Domažlice
Předmět činnosti	Obhospodařování lesů a rybníků ve vlastnictví města Domažlice
Výměra lesního majetku	3.771,11 ha

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 5: Lesy města Klatov, s.r.o.

Subjekt	Lesy města Klatov, s.r.o.
Sídlo	Klatovy
Předmět podnikání	Správa lesního majetku města Klatov
Výměra lesního majetku	1.160 ha

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 6: Lesy města Stříbra, s.r.o.

Subjekt	Lesy města Stříbra, s.r.o.
Sídlo	Stříbro
Předmět činnosti	Poskytování služeb pro hospodaření v lesích a pro myslivost
Výměra lesního majetku	644 ha

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 7: Lesy města Rokycan, s.r.o.

Subjekt	Lesy města Rokycan, s.r.o.
Sídlo	Rokycany
Předmět činnosti	Práce a služby v oblasti lesnictví a těžby dříví
Výměra lesního majetku	3.640 ha

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 8: Městské lesy Doksy, s.r.o.

Subjekt	Městské lesy Doksy, s.r.o.
Sídlo	Doksy
Předmět činnosti	Lesnictví, těžba dřeva a poskytování služeb v myslivosti
Výměra lesního majetku	984 ha

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 9: Městské lesy Hradec Králové, s.r.o.

Subjekt	Městské lesy Hradec Králové, s.r.o.
Sídlo	Hradec Králové
Předmět činnosti	Obhospodařování lesního a rybníčního majetku města, těžba štěrkopísku
Výměra lesního majetku	3.800 ha

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 10: Městské lesy Chrudim, s.r.o.

Subjekt	Městské lesy Chrudim, s.r.o.
Sídlo	Chrudim
Předmět činnosti	Lesnictví, těžba dřeva a poskytování služeb v myslivosti
Výměra lesního majetku	454,25 ha

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 11: Městské lesy Kostelec nad Orlicí, s.r.o.

Subjekt	Městské lesy Kostelec nad Orlicí, s.r.o.
Sídlo	Kostelec nad Orlicí
Předmět činnosti	Prodej dřevní hmoty a energetické štěrky, služby v lesnictví, lesní školky
Výměra lesního majetku	1.196,43 ha

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 12: Ostravské městské lesy a zeleň, s.r.o.

Subjekt	Ostravské městské lesy a zeleň, s.r.o.
Sídlo	Ostrava
Předmět činnosti	Obhospodařování lesů a zeleně ve vlastnictví města Ostravy
Výměra lesního majetku	1.100 ha

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 13: Správa městských lesů Jihlava, s.r.o.

Subjekt	Správa městských lesů Jihlava, s.r.o.
Sídlo	Jihlava
Předmět činnosti	Lesnictví, těžba dřeva, zakládání a údržba parků a veřejné zeleně, pilařská výroba
Výměra lesního majetku	3.716,65 ha

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

4.2.3 PO podnikající v oblasti lesnicko-dřevařského sektoru

V rámci této kategorie byly zvoleny veškeré podnikatelské subjekty, které jsou členy lesnické sekce Asociace lesnických a dřevařských podniků. Jedná se o významné lesnické společnosti, které jsou největšími zpracovateli dřeva na území ČR. Roční těžba těchto společností představuje přibližně 50 % veškeré vytěžené surové dřevní hmoty na území ČR.

Uvedené podnikatelské subjekty se převážně pouze orientují na poskytování služeb v oblasti lesnictví – proto zde není uveden údaj výměry lesního majetku jednotlivých společností. Informace o zvolených podnikatelských subjektech prezentují následující tabulky.

Tab. č. 14: 1. písecká lesní a dřevařská, a.s.

Subjekt	1. písecká lesní a dřevařská, a.s.
Sídlo	Písek
Poskytované služby	Výkup a zpracování dřevní hmoty, těžba a doprava dřeva, štěpkování, frézování, výroba biopaliv, mulčování

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 15: Jihozápadní dřevařská, a.s.

Subjekt	Jihozápadní dřevařská, a.s.
Sídlo	Sušice
Poskytované služby	Komplexní lesnické služby vlastníkům lesa (státním, obecním i soukromým) – zejména těžba, doprava a obchod s dřevní hmotou

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 16: Kloboucká lesní, s.r.o.

Subjekt	Kloboucká lesní, s.r.o.
Sídlo	Brno
Poskytované služby	Pěstební a těžební činnost, likvidace kalamit, lesnická, pilařská a školkařská výroba, obchod s biomasou, kulatinou a řezivem

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 17: LDF Rožnov, a.s.

Subjekt	LDF Rožnov, a.s.
Sídlo	Hradec nad Moravicí
Poskytované služby	Obhospodařování lesních majetků, doprava a obchod se dřívím, prodej palivového dřeva

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 18: Lesostavby Frýdek-Místek, a.s.

Subjekt	Lesostavby Frýdek-Místek, a.s.
Sídlo	Frýdek-Místek
Poskytované služby	Těžba a přibližování dříví, pěstební činnost, doprava a prodej palivového dřeva, výroba a prodej stavebního řeziva

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 19: LST, a.s.

Subjekt	LST, a.s.
Sídlo	Trhanov
Poskytované služby	Prodej a výkup dřeva, péstební činnost, těžba a přibližování dříví, výroba a prodej biomasy, výroba bukové spárovky, prodej řeziva a štěpky

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 20: Opavská lesní, a.s.

Subjekt	Opavská lesní, a.s.
Sídlo	Opava
Poskytované služby	Komplexní lesnické služby - výroba sazenic lesních dřevin, péstební práce v lesích, těžba, přibližování a odvoz dříví

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 21: PETRA spol. s r.o.

Subjekt	PETRA spol. s r.o.
Sídlo	Ratíškovice
Poskytované služby	Těžba, přibližování a odvoz dřeva, péstební práce, obchod se dřevní hmotou, prodej palivového dříví

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 22: Stora Enso Wood Products Ždírec, s.r.o.

Subjekt	Stora Enso Wood Products Ždírec, s.r.o.
Sídlo	Ždírec nad Doubravou
Poskytované služby	Těžba a přibližování dřeva, výroba a prodej stavebního řeziva

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Tab. č. 23: UNILES, a.s.

Subjekt	UNILES, a.s.
Sídlo	Rumburk
Poskytované služby	Těžba a přibližování vytěžené dřevní hmoty, odkup vytěžené dřevní hmoty, péstební práce, školkařská výroba, komplexní obhospodařování lesních majetků

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Vzorek podniků, který byl zvolen v rámci každé kategorie, bude využit ve výpočtech vybraných ukazatelů finanční analýzy v kapitole č. 6.

5 Specifika účtování, oceňování a vykazování u jednotlivých druhů lesnických společností

LH tvoří samostatné, značně specifické národohospodářské odvětví. V této kapitole budou identifikována specifika účtování, oceňování a vykazování lesnických společností.

5.1 Specifika účtování v oboru lesnictví

Při zobrazení veškerých účetních případů, které jsou spojeny s lesními aktivy a produkční funkcí lesa, je vycházeno ze směrné účtové osnovy, která je součástí vyhlášky č. 500/2002 Sb., konkrétně se jedná o přílohu č. 4 této vyhlášky. Na základě směrné účtové osnovy je poté sestaven účtový rozvrh se syntetickými účty, jejichž prostřednictvím budou demonstrovány účetní případy LP, které lze v rámci LH oproti jiným oborům považovat za specifické. Sestavený účtový rozvrh se syntetickými účty je uveden jako součást příloh této práce. Pro zjednodušení je při demonstraci specifík účtování LP abstrahováno od DPH³⁵. Vycházeno je z informací získaných z LP různých vlastnických struktur.

Mezi specifické činnosti, kterými se LP oproti ostatním podnikům zabývají, patří beze sporu založení, péče a výchova lesních porostů a jejich následná mýtní těžba. Veškeré tyto činnosti jsou prováděny na lesních pozemcích.

5.1.1 Pozemky určené k plnění funkcí lesa

Jednotlivé druhy LP mohou, ale zároveň nemusí být vlastníky lesních pozemků. Toto je typické pro společnosti, které pouze poskytují služby v oboru lesnictví. Takové podniky lesní pozemky nevlastní vůbec nebo v porovnání s celkovým vlastnictvím lesů na území ČR vlastní pouze zanedbatelnou část rozlohy lesních pozemků. Rovněž společnosti městských lesů nejsou vlastníky pozemků, v tomto případě je vlastníkem vždy konkrétní město. Společnosti, které lesní pozemky nevlastní je logicky ani nemohou vykazovat v rozvaze v účetní závěrce. Funkci lesa mohou plnit pouze pozemky, které jsou lesními pozemky³⁶ nebo ornou půdou, která byla zakoupena za účelem jejího zalesnění a následného pěstování a výchovy lesního porostu.

³⁵ DPH – Daň z přidané hodnoty.

³⁶ Lesní pozemek (někdy také označován jako lesní aktivum) představuje pozemek s lesním porostem.

Nabytí lesního pozemku lze v účetnictví zobrazit 2 základními způsoby:

- a) nákup lesního pozemku,
- b) darování lesního pozemku.

ÚJ poté v souvislosti s nabytím lesního pozemku vzniknou následující účetní případy:

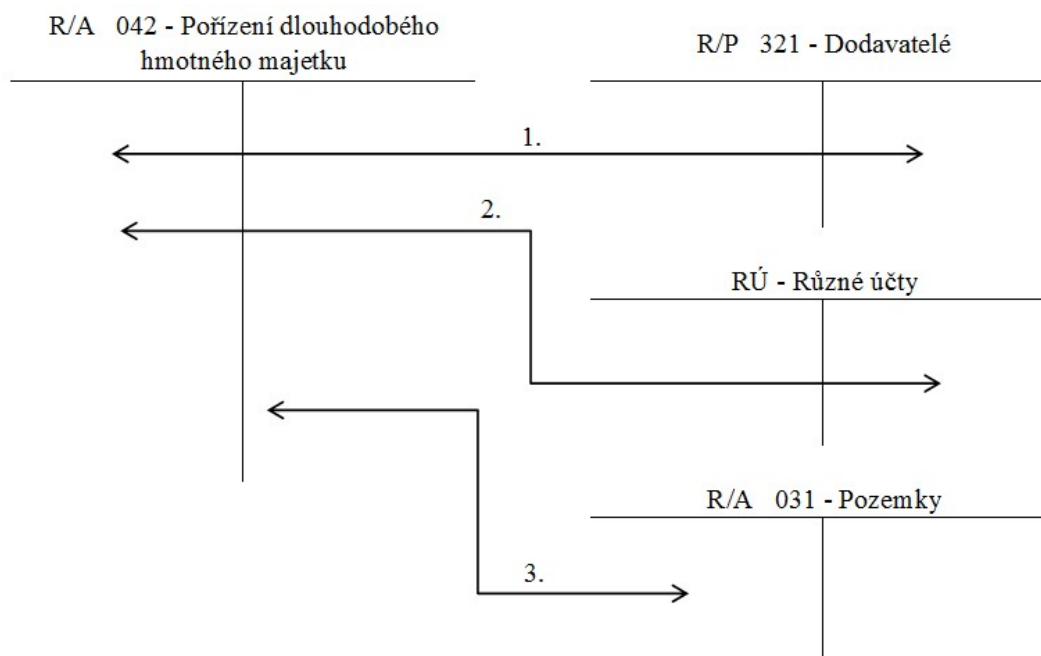
Tab. č. 24: Zobrazení účetních případů spojených s koupí lesního pozemku

Číslo	Doklad	Účetní operace	MD	D
1.	KS ³⁷	Na základě KS byl pořízen lesní pozemek od externího dodavatele	042	321
2.	RÚ ³⁸	Vyúčtování služeb od geodéty, zápis do katastru nemovitostí, právní služby, služby realitní kanceláře aj.	042	RÚ
3.	VÚD	Zařazení lesního pozemku do užívání	031	042

Zdroj: Vlastní zpracování dle informací získaných z LP, 2017

Zaúčtování výše uvedených účetních případů vypadá poté následovně:

Obr. č. 3: Schéma účtování nabytí lesního pozemku koupí



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

³⁷ KS – Kupní smlouva – uzavřená mezi LP a externím dodavatelem.

³⁸ RÚ – Různé účty – v tomto případě jsou to např. VPD, VBÚ, PFA.

Pokud by v souvislosti s pořízením pozemku od externího dodavatele nevznikly žádné vedlejší náklady, které s pořízením lesního pozemku souvisí, byl by pozemek pouze zaúčtován na stranu Má Dáti účtu 031 souvztažně se stranou Dal účtu 321. V opačném případě je pozemek oceňován pořizovací cenou, kterou představuje sjednaná kupní cena, ke které jsou připočteny náklady související s pořízením, což je zobrazeno výše.

Za předpokladu, že ÚJ nabyde lesní pozemek formou daru, je jeho hodnota v účetnictví dané ÚJ evidována v reprodukční pořizovací ceně³⁹. Pokud nevzniknou v souvislosti s darováním lesního pozemku další náklady, je možno nabytí pozemku darováním zachytit v účetnictví nabyvatele takto:

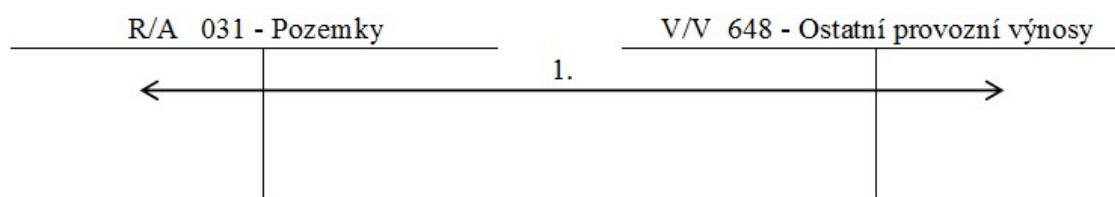
Tab. č. 25: Zobrazení účetních případů spojených s darováním lesního pozemku

Číslo	Doklad	Účetní operace	MD	D
1.	DS ⁴⁰	Nabytí lesního pozemku na základě darovací smlouvy a jeho následné zařazení do užívání	031	648

Zdroj: Vlastní zpracování dle informací získaných z LP, 2017

Zaúčtování výše uvedeného účetního případu poté vypadá následovně:

Obr. č. 4: Schéma účtování nabytí lesního pozemku formou daru



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Darování lesních pozemků nepředstavuje častý způsob jejich nabytí, je však jednou z možností jejich získání.

³⁹ Reprodukční pořizovací cena je taková cena, za kterou by mohl být majetek pořízen v době, kdy je o něm účtováno.

⁴⁰ DS – Darovací smlouva.

5.1.2 Založení lesního porostu

Činnosti, které souvisí se založením lesního porostu, jsou obvykle pro všechny typy LP stejné. Chronologický postup účetního zobrazení těchto činností lze v účetnictví zobrazit prostřednictvím následujících účetních případů:

Tab. č. 26: Popis účetních operací – založení lesního porostu

Číslo	Doklad	Účetní operace	MD	D
1.	PFA	Pořízení sadebního materiálu (semena, sazenice) na založení lesního porostu od semenářského podniku ⁴¹	111	321
2.	PFA	Pořízení chemických prostředků k ochraně lesního porostu	111	321
3.	PFA	Pořízení chemických prostředků k hnojení lesního porostu	111	321
4.	PFA	Výkony spojené s pořízením materiálu	111	321
5.	VÚD	Vlastní doprava materiálu	111	586
6.	PŘÍJ	Materiál byl převzat na sklad	112	111
7.	VÝD	Spotřeba materiálu	501	112
8.	VÝD	Prodej přebytečných sazenic externímu odběrateli	542	112
9.	VBÚ	Inkaso platby za prodej přebytečných sazenic	221	642
10.	VÚD	Přirozený úbytek materiálu zjištěný fyzickou inventurou	501	112
11.	VÚD	Manka a škody na materiálu nad stanovenou normu přirozených úbytků ⁴²	549	112

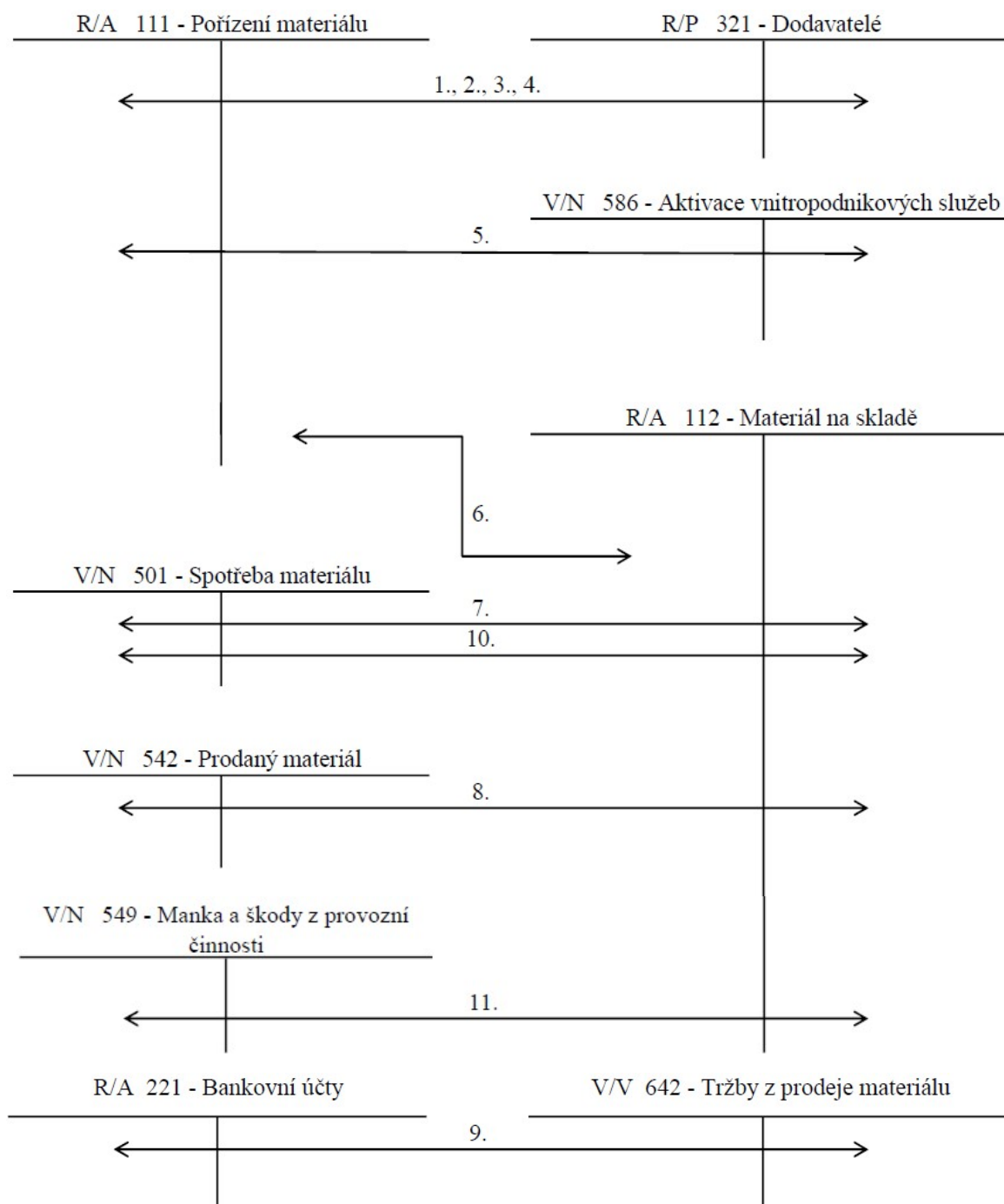
Zdroj: Vlastní zpracování dle informací získaných z LP, 2017

⁴¹Pouze v případě, že LP nedisponuje vlastním sadebním materiálem – semeny, sazenicemi.

⁴² Manka a škody tohoto typu mohou vznikat např. v důsledku nesprávného skladování sazenic či chemických prostředků k ochraně a hnojení lesního porostu.

Zaúčtování výše uvedených účetních případů poté vypadá následovně:

Obr. č. 5: Schéma účtování založení lesního porostu



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z výše uvedeného vyplývá, že jednotlivé úkony, které jsou spojeny s výsadbou lesního porostu, jsou zobrazeny v účetním systému ÚJ v **provozních nákladech běžného účetního období**. Hodnotu nově vysazeného lesního porostu nelze považovat dle platných právních předpisů ČR za technické zhodnocení dlouhodobého hmotného

majetku a nenavyšuje se tak hodnota rozvahové položky „Pozemky“. Tyto náklady však ovlivňují VH v období, ve kterém byly vynaloženy. Lesní podniky se vyznačují tím, že neúčtují o nedokončené (rozpracované) výrobě lesních porostů. Z tohoto důvodu náklady na těžbu představují zároveň také náklady na pěstování lesa, které vedou k dosažení zdanitelných příjmů za prodané vytěžené dříví. Dá se říci, že náklady vynaložené na pěstební a těžební činnost představují vstupy a výnosy získané za prodej vytěženého dříví a jeho sortimentů představují výstupy hospodaření v lesích.

5.1.3 Výchova lesního porostu

Výchova lesního porostu představuje pěstební opatření, která pozitivně ovlivňují vlastnosti lesních dřevin, např. skladbu, růst, vývoj, zdravotní stav, odolnost a kvalitu. Cílem je zvýšit jakostní a objemové produkce lesních porostů, stromy tvarovat, vyvětlovat, likvidovat poškozené, nekvalitní stromy a vedlejší dřeviny⁴³ aj.

Pěstební opatření spojená s výchovou lesního porostu lze zobrazit následujícími účetními případy:

Tab. č. 27: Popis účetních operací – výchova lesního porostu

Číslo	Doklad	Účetní operace	MD	D
1.	PFA	Zřízení oplocenek mladého lesního porostu	518	321
2.	VÚD	Ochrana mladého lesního porostu proti bušení – provedeno vlastními zaměstnanci	521	331
3.	VÚD	Výchovné prořezávky lesního porostu v určité fázi věku – provedeno vlastními zaměstnanci	521	331
4.	VÚD	Probírky lesního porostu – vánoční stromky, větvičky z probírek a prořezávek	123	583
5.	VÚD	Vyskladnění vánočních stromků a větviček k prodeji	583	123
6.	VFA	Prodej vánočního sortimentu externímu odběrateli	311	601

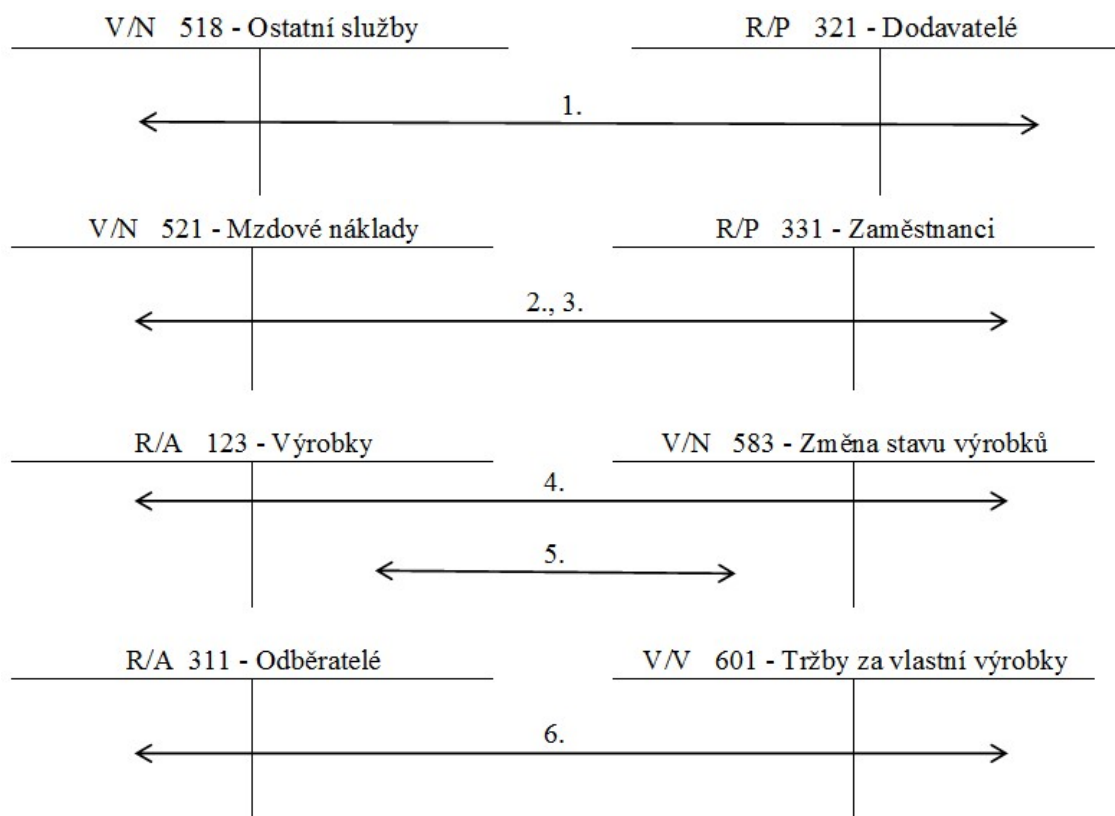
Zdroj: Vlastní zpracování dle informací získaných z LP, 2017

⁴³ Vedlejší dřeviny jsou odstraňovány – škodí cílovým dřevinám (např. bříza).

Účelem lesních oplocenek je zabránit škodám, které by mohly být způsobeny na mladé lesní výsadbě zvěří. Lesní buřeň je tvořena různým typem trav a křovin, které jsou přirozenou součástí lesních porostů. Pro mladé lesní porosty je buřeň škodlivá, zejména v prvních letech jejich růstu je může zahubit.

Zaúčtování výše uvedených účetních případů vypadá následovně:

Obr. č. 6: Schéma účtování založení lesního porostu



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

5.1.4 Tvorba a zúčtování zákonných rezerv na pěstební činnost

V oboru lesnictví mohou být tvořeny a čerpány ÚJ zákonné rezervy na pěstební činnost. Konkrétní úkony, na které se toto vztahuje, jsou uvedeny v příloze k zákonu č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu. Obecně se tyto úkony týkají vždy obnovy lesa, jeho ochrany a výchovy. Pokud daný LP splňuje definici výkonu uvedeného v příloze tohoto zákona, neexistuje rozdíl v účtování jednotlivých společností.

Zachycení účetních případů, které souvisí s tvorbou a čerpáním zákonných rezerv na pěstební činnost zobrazuje následující tabulka:

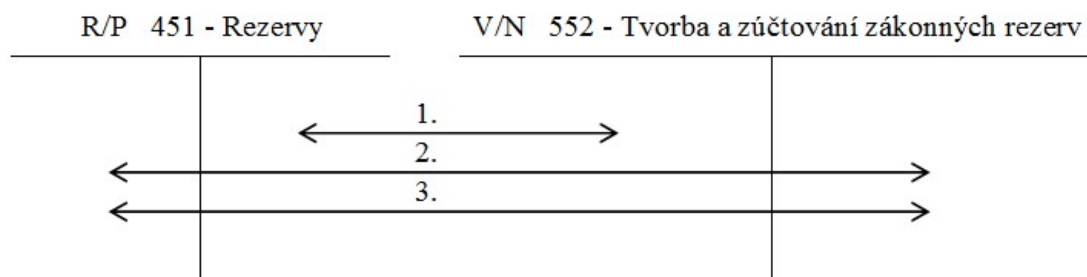
Tab. č. 28: Popis účetních operací – tvorba a čerpání zákonných rezerv na pěstební činnost v oboru lesnictví

Číslo	Doklad	Účetní operace	MD	D
1.	VÚD	Tvorba zákonné rezervy na pěstební činnost	552	451
2.	VÚD	Čerpání zákonné rezervy na pěstební činnost	451	552
3.	VÚD	Rozpuštění zbývajících (nevyčerpané) částí zákonné rezervy na pěstební činnost	451	552

Zdroj: Vlastní zpracování dle informací získaných z LP, 2017

Zaučtování výše uvedených účetních případů poté vypadá následovně:

Obr. č. 7: Schéma účtování zákonných rezerv na pěstební činnost



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Čerpání rezervy přechází její tvorba ve výši dle konkrétní ÚJ, která si ji stanoví sama v rozpočtu nákladů na pěstební činnost. Tvorba zákonné rezervy je zaúčtována ve věcné a časové souvislosti na straně Má Dáti účtu 552 souvztažně se stranou Dal účtu 451. Čerpání rezervy probíhá v průběhu realizace prací pěstební činnosti (Má Dáti 451, Dal 552). Pokud práce nejsou realizovány v rozpočtovaném objemu, musí být zbývajících část rezervy rozpuštěna tak, aby byl konečný zůstatek obou účtů nulový.

5.1.5 Těžba dřevní hmoty v lesním porostu

Nejvhodnější doba k těžbě lesního porostu bývá v období podzimu – zimy, a to z několika důvodů. V tomto období v sobě stromy zadržují málo vody (nejsou proto náchylné k nákaze houbami), v důsledků nízkých teplot se dřevo nekadí, nehrozí nakažení stromů škůdci (jsou zazimováni) a listnaté stromy jsou neolistěné. Mýtní těžba může být provedena za účelem obnovy porostu, jeho výchovy či odstranění poškozených stromů.

Účetní případy, které zobrazují těžbu surové dřevní hmoty lesního porostu, jsou uvedeny v následující tabulce:

Tab. č. 29: Popis účetních operací – těžba dřevní hmoty v lesním porostu

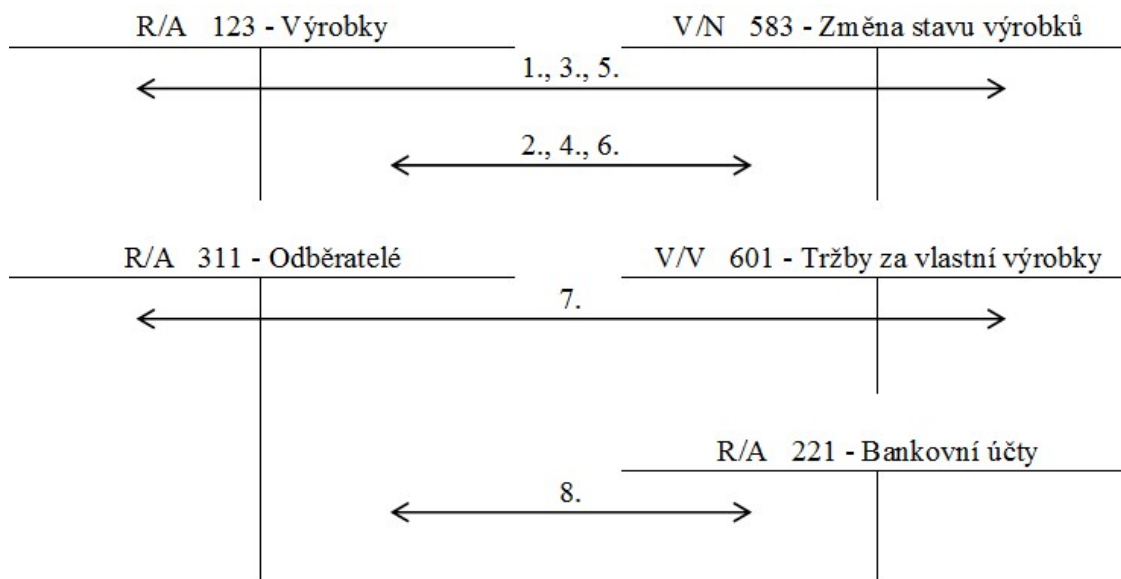
Číslo	Doklad	Účetní operace	MD	D
1.	VÚD	Těžba dříví (dle fázové kalkulace ⁴⁴) lokalita P – Pařez, pokácení	123	583
2.	VÚD	Převod dříví z lokality P do lokality OM – Odvozní místo	583	123
3.	VÚD	Příjem dříví na lokalitě OM v ocenění dle fázové kalkulace pro toto stanoviště	123	583
4.	VÚD	Převod dříví z lokality OM do lokality ES – Expediční sklad	583	123
5.	VÚD	Příjem dříví na lokalitě ES v ocenění dle fázové kalkulace pro toto stanoviště	123	583
6.	VÚD	Prodej dříví externímu odběrateli – vyskladnění z lokality ES	583	123
7.	VFA	Prodej vytěženého dříví externímu odběrateli	311	601
8.	VBÚ	Přijata úhrada od externího uživatele za prodej vytěženého dříví	221	311

Zdroj: Vlastní zpracování dle informací získaných z LP, 2017

⁴⁴ Postup fázové kalkulace stanovení ceny bude uveden v následující podkapitole.

Zaučtování výše uvedených účetních případů poté vypadá následovně:

Obr. č. 8: Schéma účtování těžby surové dřevní hmoty v lesním porostu



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Mýtní porost – pokud není poškozen – musí dosahovat věku 80 let. Po porážení jsou stromy rozčleněny do tzv. sortimentů – např. střed stromu bývá nejkvalitnější a má také nejvyšší hodnotu, proto je dále zpracováván zejména v pilařství. Na špici stromu mohou být naopak suky, může být poškozen přírodními vlivy nebo lesními škůdci, proto je tato část stromu dále použita např. při výrobě papíru.

Postup těžby surové dřevní hmoty je pro veškeré LP stejný – tzn., začíná v lokalitě P, odkud pokračuje přes lokalitu OM až do lokality ES.

5.2 Specifika oceňování v oboru lesnictví

Zásoby, které byly vytvořeny vlastní činností, jsou oceňovány vlastními náklady. Tyto náklady představují veškeré přímé náklady, které byly vynaloženy ÚJ na pořízení zásoby a podíl výrobní režie ve výši stanovené dle operativních kalkulací.

V oboru lesnictví jsou vlastní náklady spojeny s těžbou dřeva. Způsob oceňování zásob vlastní výroby je obvykle metodicky usměrněn ve vnitropodnikových směrnících pro vedení účetnictví v konkrétní ÚJ. Při oceňování zásob (lesních aktiv) – vytěžené dřevní hmoty jsou využívány kalkulační ceny, které jsou konkrétními ÚJ stanoveny pro jednotlivé fáze výrobního procesu.

5.2.1 Fázová kalkulace stanovení ceny surového dříví

Specifickým příkladem kalkulace, která je využívána lesnickými společnostmi, je kalkulace fázová, která sleduje pohyb dřevní hmoty ve 3 základních lokalitách – fázích:

1. fáze – lokalita „P“ – pařez, pokácení,
2. fáze – lokalita „OM“ – odvozní místo,
3. fáze – lokalita „ES“ – expediční sklad.

Fázová kalkulace se týká dříví, které je vytěženo v rámci lesního produkčního cyklu v daném účetním období a je přibližováno k odvozním místům na lesních pozemcích. Odvozní místa jsou vyznačena v lesnických mapách⁴⁵. Dá se říci, že se jedná o přiblížení vytěženého dříví k lesním odvozním cestám, kde je poté dříví naloženo na dopravní prostředky a expedováno, buď přímo odběrateli, nebo odvezeno do expedičního skladu. Expediční sklad je ve většině případů využíván, pokud se jedná pouze o nahodilou těžbu – např. u porostu zasaženého kůrovcem či jinými škůdci, kdy se nevyplatí vytěžené dříví odvézt jako sortimenty. Jednak proto, že se jedná o poškozené stromy, jejichž dřevo není příliš kvalitní a dále se může jednat pouze o malou část porostní plochy nebo jen několik vybraných stromů. Expediční sklady tedy slouží k dočasnému uložení vytěženého dříví, které je zde tříděno, druhováno – podle typu dřeviny, rozměrů a jakosti a následně expedováno.

Postup výpočtu kalkulované ceny pro jednotlivé fáze je uveden v následující tabulce:

Tab. č. 30: Fázová kalkulace stanovení ceny pro jednotlivé lokality P, OM, ES

Krok	Provedený výkon	N/m ³	Množství (m ³)	Cena kalkulované fáze
1.	Těžba dříví			
2.	Výkup dřeva na pni			
<i>Fázová kalkulace lokality P – Pařez, pokácení</i>				
3.	Přibližování dříví vlastními prostředky na lokalitu OM			
4.	Přibližování dříví cizími prostředky na lokalitu OM			
5.	Výroba dříví na lokalitě OM			
6.	Výkup dříví na lokalitě OM odběratelem			
7.	Manipulace se dřívím na lokalitě OM			
<i>Fázová kalkulace lokality OM – Odvozní místo</i>				

⁴⁵ Lesnické mapy zahrnují prostorové rozdělení lesa a jsou součástí LHP. Základní lesnickou mapou je mapa porostní, která barevně odlišuje jednotlivé skupiny porostů podle věku.

8.	Odvod vytěženého dříví vlastními prostředky			
9.	Odvoz vytěženého dříví cizími prostředky			
10.	Výkup dříví na lokalitě ES			
11.	Manipulace se dřívím na lokalitě ES			
12.	Fakturované dopravné			
Fázová kalkulace lokality ES – Expediční sklad				

Zdroj: Vlastní zpracování dle informací získaných z LP, 2017

Výpočet uvedené fázové kalkulace zásoby surového dříví je tedy rozpracován na konkrétní lokality P, OM, ES. Jedná se o součin množství dříví v m³ a vlastních nákladů na m³ (dle provedeného výkonu).

Výchozí lokalitou je **lokalita P - pařez, pokácení**, která zahrnuje vlastní náklady vynaložené na těžbu dříví či průměrné vynaložené náklady na výkup dřeva na pni. Dřevo na pni je vykupováno společnostmi, které nejsou vlastníky lesních pozemků a kupují nepokácené stromy, které následně těží. Toto je typické pro PO, které se věnují poskytování služeb v oboru lesnictví. Doba, po kterou zůstává surové dříví v lokalitě P, není omezena – společnosti se však snaží, aby byla co nejkratší. Jednak proto, že by vytěžené stromy mohly být poškozeny, odcizeny aj. a dále proto, že v takto vytěženém surovém dříví mají vázány peněžní prostředky. Délka, po kterou je vytěžené dříví evidováno v lokalitě P, je z velké části ovlivněna počasím.

Lokalita OM – odvozní místo zahrnuje součet ocenění fázové kalkulace P, ke které jsou navíc připočteny vlastní náklady, které byly vynaloženy na přiblížení dříví na OM.

Lokalita ES – expediční sklad zahrnuje ocenění fázové kalkulace OM, ke které jsou v případě odvozu dříví do expedičního skladu navíc připočteny vlastní vynaložené náklady na tento odvoz.

5.2.2 Oceňování produkce v lesních školkách

K ocenění produkce v lesních školkách dochází na konkrétní výměře produkční plochy školky. Hodnota aktuální produkce v lesní školce je zjišťována jako součet všech vynaložených přímých nákladů na pěstování jednotlivých skupin sadebního materiálu, který je rozlišován druhově (smrk, jedle, dub, jasan,...), věkově a typově (listnatý, jehličnatý) ke konkrétnímu datu. S ohledem na to, kdy je oceňování prováděno je často potřeba brát v potaz také i dosud nevzešlé výsevy osiva dřevin, jejichž hodnotu je nutno k výsledné hodnotě připočíst.

Pro výpočet nákladů, které byly vynaloženy na pěstební činnost (produkcí sadebního materiálu) je využíván **kalkulační vzorec**:

Tab. č. 31: Struktura kalkulačního vzorce

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
Přímé náklady výroby
4. Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Výsledná cena výkonu výroby

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Přímé nákladové položky⁴⁶ výroby sadebního materiálu – vlastní (nakoupená) osiva a výsadba, vlastní (nakoupená) hnojiva a substráty, prostředky na ochranu rostlin, spotřeba obalů při expedici výrobků, spotřeba vody, práce zaměstnanců, spotřebované služby aj.

Nepřímé nákladové položky⁴⁷ výroby sadebního materiálu – pokud společnost není vlastníkem pozemku – nájemné, odpisy budov a zařízení školek, ochranné oděvy a pomůcky pro zaměstnance aj.

Aby LP nemusely sledovat kalkulace pro každý druh dřeviny zvlášť, vytváří tzv. skupiny dřevin, které se pěstují obdobným způsobem a pro které jsou sestavovány kalkulace. Důležité je sledovat náklady i zpětně a inventuru zásob provádět jedenkrát ročně.

⁴⁶ Přímé náklady lze přiřadit k jednotlivým výkonům (výrobkům, službám) bez nutnosti jejich dalšího rozpočítávání.

⁴⁷ Nepřímé náklady jsou vynakládány na celé kalkulované množství výrobků a nelze je stanovit přímo na kalkulační jednotici nebo by jejich určování bylo příliš nevhodné.

5.3 Specifika vykazování v oboru lesnictví

5.3.1 Účetní výkaz - Rozvaha

Produkční funkce lesa je ve vztahu k produkci dřeva v rozvaze zobrazena v těchto rozvahových položkách:

a) dlouhodobém hmotném majetku

V kategorii dlouhodobého hmotného majetku se jedná o rozvahovou položku „Pozemky“, které jsou řazeny do nemovitého majetku neodpisovaného.

Rozvahová položka: Pozemky

Rozvahová položky Pozemky účetně zobrazuje pozemky (zalesněné, nezalesněné), které jsou určeny k plnění funkcí lesa. Jedná se o položku aktivní. Nabytí lesního pozemku je tedy zobrazeno ve prospěch účtu Má Dáti.

V převážné většině případů tuto položku nebudou vykazovat společnosti, které se orientují pouze na poskytování služeb v oboru lesnictví – nejsou vlastníky lesních pozemků a dřevo na pni pouze vykupují za průměrné výkupní ceny dřeva na příslušné lokalitě P. Rovněž společnosti městských lesů – tzv. ovládané osoby nevykazují v rozvaze položku pozemků. Jsou pouze objektem ovládnutí ze strany ovládající osoby – tedy konkrétního města, které je vlastníkem lesních pozemků. Společnosti městských lesů pouze hospodaří na pronajatých lesních pozemcích s lesním porostem, které jsou ve vlastnictví měst.

b) oběžných aktivech – zásobách

Oběžná aktiva, konkrétně zásoby, jsou pro účely zobrazení vytvořené lesní produkce zachyceny v rozvahové položce „Výrobky“. Jedná se o položku aktivní, jejíž přírůstky jsou zobrazeny ve prospěch účtu Má Dáti. Zásoby dřeva na pni – tzv. porostní zásoby dřeva nastojato nejsou předmětem zásob v rámci evidence oběžného majetku. V důsledku toho lze říci, že LP je znemožněno předkládat věrné a poctivé zobrazení účetnictví.

Rozvahová položka: Výrobky

Na rozvahové položce Výrobky je účtováno o vytěžených sortimentech dříví různých dřevin a kvality – ve stupni rozpracovanosti dle konkrétních lokalit P, OM, ES, dále o sazenicích vypěstovaných ÚJ v lesních školkách ve vlastní režii, vánočních stromcích

a dalším sortimentu, který je získán z probírek a prořezávek, aj. Jedná se tedy o předměty, které si ÚJ sama vyrobila za účelem následného prodeje nebo spotřeby uvnitř ÚJ. Tuto rozvahovou položku vykazují bez rozdílu všechny typy LP.

Další významné rozvahové položky zásob jsou:

Rozvahová položka: Materiál

Materiál na skladě může být např. reprodukční materiál lesních dřevin – semena, sazenice, sadební materiál různých sortimentů rostlin, chemické prostředky sloužící k ochraně lesních porostů, hnojiva a substráty, prostředky pro ochranu rostlin, obaly využívané při expedici aj.

Veškeré tyto položky převážně souvisí s reprodukční funkcí lesa. Je zde zahrnut jak materiál nakoupený, tak materiál vlastní – získaný vlastní výrobou ÚJ. Také tuto položku budou vykazovat bez rozdílu veškeré druhy LP, neboť i ty společnosti, které pouze poskytují služby, se výsadbě lesních porostů věnují.

Rozvahová položka: Nedokončená výroba

Za nedokončenou výrobu jsou ve vztahu k lesnictví považovány sazenice v lesních školkách, jejichž produkční cyklus nebyl prozatím dokončen. Ve své rozvaze tuto položku vykazují veškeré LP, které jsou vlastníkem lesních školek.

Rozvahová položka: Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Na této rozvahové položce je LP účetně zobrazen např. chov ryb, včelstva, bažanti v bažantnicích nebo lovná zvěř v lesních oborách. Tedy zvířata, která jsou úzce spojena s produkčním procesem daného LP.

O zásoby se jedná rovněž v případě, kdy lesní podnik koupí vzrostlý les, který je věkově vhodný k těžbě a dojde k jeho pokácení.

Rozvahová položka: Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Specifickým druhem majetku LP jsou **LHP**, které jsou povinny zpracovávat PO hospodařící se státními lesy – státní podniky a ostatní FO a PO, jež jsou vlastníky rozlohy lesa přesahující 50 ha. Obvykle jsou LHP součástí dlouhodobého nehmotného majetku a podléhají odepisování. LHP jsou oceňovány cenou, za kterou byl LHP pořízen, a k této ceně jsou dále připočteny náklady, které s pořízením souvisí. Za předpokladu, že LP zpracovávají LHP v digitalizované formě, vzniká jim nárok

na příspěvek od Mze ČR na zhotovení LHP této podoby. Výše příspěvku je při ocenění LHP odečítána od pořizovací ceny.

5.3.2 Účetní výkaz – Výkaz zisku a ztráty

Náklady, které LP vznikají v průběhu výsadby lesa, spadají převážně do kategorie provozních nákladů – skupiny 50 – 55 směrné účtové osnovy. Náklady na těžbu dřevní hmoty jsou zároveň náklady vynaložené na výsadbu.

Náklady v oblasti LH lze klasifikovat do 2 základních kategorií:

- a) **náklady pěstební** – přirozená (umělá) obnova lesa, příprava půdy pro obnovu lesa, ochrana mladého lesního porostu proti škůdcům (zvěř, hmyz, hlodavci, buřň aj.), zřizování lesních oplocenek, prořezávky a probírky lesních porostů, hnojení porostů, meliorace lesních pozemků, výroba sazenic v lesních školkách, sběr semenného materiálu, skladování semen aj.
- b) **náklady těžební** – mýtní těžba, výkup, přibližování, odvoz a manipulace se surovým dřívím, doprava, opravy a údržba lesních cest a expedičních skladů aj.

Výše uvedené kategorie nákladů jsou typické pro všechny typy vlastnických struktur LP.

Významné nákladové položky:

Spotřeba materiálu – spotřeba sadebního materiálu na reprodukci lesních porostů – semen a sazenic, manka do normy přirozených úbytků aj.

Ostatní služby – nakoupené pěstební práce, těžba, přibližování a odvoz surového dříví, manipulace s dřívím, úklid klestu, poradenství a konzultace v oblasti lesnictví aj.

Manka a škody z provozní činnosti – manka nad normu přirozených úbytků

Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů – tvorba zákonných rezerv na pěstební činnosti, které se týkají obnovy, ochrany a výchovy lesa (např. opatření potřebná pro přípravu půdy pro obnovu lesa, zřizování lesních oplocenek, chemická ochrana lesních porostů a hnojiva, prořezávky a probírky aj.).

Další významnou položku nákladů představuje **Změna stavu výrobků** – účtová skupina 58. Pomocí této položky je zobrazen průběh vytěžené dřevní hmoty lesního porostu v jednotlivých lokalitách P, OM, ES – vždy převod z jedné lokality a příjem v druhé lokalitě.

Významné výnosové položky:

Tržby z prodeje surového dříví – výnosy plynoucí LP z hospodaření v lesích jsou zejména příjmy z prodeje surového dříví. Ty jsou ovlivňovány z velké části přírodními faktory, jako jsou růstové podmínky, objem současné i budoucí lesní produkce, dřevinná skladba, výše těžeb a jejich struktura. Maximální možná výše mýtní těžby za určité období je vždy uvedena v LHP.

Mezi další faktory, které mají vliv na výnosy za prodané surové dřeví, lze zařadit:

- sortimenty surové dřevní hmoty – surové dříví (kmeny), kulatina, palivo, aj.,
- věkové třídy lesních porostů,
- kvalita dřevní hmoty – rozsah hnilob, poškození zvěří, aj.,
- cena surové dřevní hmoty – určována poptávkou na trhu s dřívím,
- náklady těžby – v souvislosti s lokalitou a použitou technologií,
- vzdálenost surové dřevní hmoty od zpracovatelů,
- způsob prodeje dřevní hmoty – prodej může být uskutečňován v lokalitách P, OM, ES – přímo nebo prostřednictvím třetí osoby (aukce),
- způsob přejímek,
- objemové rozdíly – vznikají zejména u elektronických aukcí, kdy vznikají rozdíly mezi vydraženým objemem dřevní hmoty a objemem vytěžené dřevní hmoty na straně odběratele
- objem nahodilých těžeb – důsledek přírodních podmínek – větrné a sněhové kalamity, hmyzí škůdci aj.

Tržby z prodeje přidružené lesní výroby – včelařství, jedlé houby, léčivé rostliny, lesní plody, chov kožešinových zvířat a ryb, těžba pryskyřice, využití dřevního odpadu (proutí, ozdobný klest, štěpky, piliny a kůra), vánoční stromky, těžba písku, kamene aj.

Tržby z prodeje drobné lesní výroby – prodej březových košťat, proutěných výrobků, přírodního korku, oplocenek, mysliveckých zařízení aj.

Tržby z prodeje prací a služeb externím odběratelům – komplexní pěstební práce, těžba, přibližování a odvoz surového dříví, manipulace s dřívím, úklid klestu, prodej biomasy a řeziva, zpracování sortimentů ve vlastních pilařských provozech, poradenství a konzultace v oblasti lesnictví, ocenění lesů, vypracování znaleckých posudků aj.

Tržby z prodeje produkce lesních školek a semenářství – prodej sadebního materiálu a sazenic různých sortimentů dřevin.

Tržby realizované mysliveckou činností – prodej zvěřeny a povolenek k lovu.

Čistý výnos z lesa, kterého LP v průběhu účetního období dosáhnou, je poté klasicky vyjádřen jako rozdíl mezi dosaženými výnosy a vynaloženými náklady (výsledek hospodaření před zdaněním). LP dosahují zisku nebo ztráty. Důležitá je znalost objemu prací, jejich struktura a rozmístění lesního porostu v terénu. Pro lesnictví je typické, že výnosy plynoucí z lesního majetku jsou spojovány s jeho velikostí. Pokud LP neudrží zásobu lesního porostu a nezaručí jeho trvalost – nepřetržitou možnost těžby hodnotného přírůstu různé skladby dřevin, poplynou podnikům v průběhu let nerovnoměrné výnosy z lesa.

6 Kvantifikace vlivu specifik na finanční situaci a výkonnost lesnických společností

Specifika účtování, oceňování a vykazování, která jsou typická pro jednotlivé druhy LP, byla uvedena v předchozí kapitole. V další části práce bude kvantifikován vliv těchto specifik na finanční situaci a výkonnost lesnických společností, a to s vazbou na vybrané ukazatele finanční analýzy – konkrétně na ukazatele likvidity a rentability.

Zmíněná specifika s použitím ukazatelů finanční analýzy budou demonstrována na vzorku zvolených podnikatelských subjektů, jakožto zástupcích rozdílných vlastnických struktur LP. Data o hospodaření vybraných podniků LH budou získána z veřejně přístupných zdrojů pro finanční analýzu, kterými jsou účetní výkazy (rozvaha, VZZ) a výroční zprávy LP za období 2011-2015. Jedná se o data dostupná v obchodním rejstříku ČR. Hodnoty vybraných rozvahových položek a položek VZZ zvoleného vzorku podniků z oboru lesnictví jsou vždy uvedeny za kategorii jako celek a v celých tisících Kč.

Jak již bylo zmíněno v kapitole 4.2, v kategorii státních podniků mohlo být analyzováno účetní výkaznictví pouze u 2 podniků. Více státních lesnických podniků pro obhospodařování lesního majetku ve vlastnictví státu nebylo doposud zřízeno. Vybrané položky rozvahy a VZZ pro kategorii státních podniků jsou prezentovány v následující tabulce:

Tab. č. 32: Vybrané položky rozvahy a VZZ – Státní podniky (v tis. Kč)

Položka / rok	2011	2012	2013	2014	2015
Oběžná aktiva	13 629 074	13 778 468	13 622 297	13 283 572	10 227 640
Krátkodobé závazky	2 020 679	1 378 023	1 379 307	1 312 810	1 293 541
Zásoby	294 947	299 968	282 545	273 497	271 052
KFM	11 017 239	11 635 456	11 220 823	11 269 070	8 375 389
Tržby celkem	13 535 482	13 484 444	13 385 397	14 274 298	14 075 256
EBIT	5 441 258	5 817 491	5 214 530	8 250 078	6 853 508
Aktiva celkem	85 856 207	89 812 308	88 053 064	84 369 509	79 301 888
DHM	68 713 997	68 912 684	69 212 636	67 533 416	66 089 700

Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů vybraných státních podniků zveřejněných v obchodním rejstříku ČR, 2017

V rámci další kategorie bylo analyzováno účetní výkaznictví u 10 podniků městských lesů s obdobným rozsahem činnosti. Informace o zvoleném vzorku podnikatelských

subjektů jsou opět blíže uvedeny v kapitole 4.2. Vybrané položky rozvahy a VZZ pro kategorii podniků městských lesů shrnuje následující tabulka:

Tab. č. 33: Vybrané položky rozvahy a VZZ – Podniky městských lesů (v tis. Kč)

Položka / rok	2011	2012	2013	2014	2015
Oběžná aktiva	128 040	191 783	204 599	182 589	182 312
Krátkodobé závazky	31 422	36 179	37 086	31 311	30 755
Zásoby	6 194	14 156	13 889	8 822	9 470
KFM	98 490	148 488	144 694	138 058	147 104
Tržby celkem	289 937	400 020	354 882	321 222	360 274
EBIT	39 977	14 619	23 852	12 809	12 476
Aktiva celkem	189 846	262 287	352 054	340 736	365 648
DHM	58 141	65 119	162 776	150 063	151 616

Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů vybraných podniků městských lesů zveřejněných v obchodním rejstříku ČR, 2017

V rámci poslední kategorie bylo opět analyzováno účetní výkaznictví 10 podniků. Vzorek podniků je tvořen veškerými členy lesnické sekce Asociace lesnických a dřevařských podniků. Tyto podniky jsou taktéž blíže konkretizovány v kapitole 4.2. Vybrané položky rozvahy a VZZ jsou opět prezentovány v následující tabulce:

Tab. č. 34: Vybrané položky rozvahy a VZZ – Ostatní PO podnikající v LH (v tis. Kč)

Položka / rok	2011	2012	2013	2014	2015
Oběžná aktiva	2 795 273	3 059 899	3 298 226	3 819 877	3 737 524
Krátkodobé závazky	1 763 549	1 950 768	2 174 407	2 392 815	2 423 162
Zásoby	650 799	627 628	707 340	748 367	1 009 266
KFM	154 199	98 976	181 634	344 602	233 236
Tržby celkem	12 157 765	13 011 301	15 521 571	18 606 201	17 855 890
EBIT	129 694	128 973	528 985	643 149	488 653
Aktiva celkem	4 340 518	4 738 795	4 642 230	5 779 036	5 820 425
DHM	1 250 780	1 527 404	1 484 890	1 600 892	1 691 316

Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů vybraných PO podnikajících v oblasti LH zveřejněných v obchodním rejstříku ČR, 2017

Podkladem pro následující výpočty vybraných ukazatelů finanční analýzy jsou uvedené tabulky jednotlivých kategorií LP. Výsledné hodnoty ukazatelů vždy prezentují pouze průměr, který je tvořen hodnotami uvedeného počtu LP (v rámci každé kategorie) hospodařících na území ČR.

6.1 Ukazatele likvidity

Na základě ukazatelů likvidity je posuzován vývoj platební schopnosti LP. Výsledky analýzy likvidity pro jednotlivé kategorie LP jsou prezentovány v níže uvedených tabulkách.

Ukazatel běžné likvidity

Ukazatel běžné likvidity je vyjádřen jako poměr mezi oběžnými aktivy a krátkodobými závazky⁴⁸. Ve výpočtu je zahrnuta položka zásob, ve které je z hlediska lesnictví zobrazena produkční funkce lesa. Zásoby zahrnují zejména sortimenty vytěženého dříví různých dřevin v lokalitách P, OM, ES a sadební materiál určený k založení lesního porostu, který byl vypěstovaný v lesních školkách. Právě na tyto položky je také vázána významná část peněžních prostředků LP. Další významnou položkou zásob jsou mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, kde jsou zahrnuty např. ryby, včely, bažanti a lovná zvěř v oborách – jeleni, daňci a mufloni. V položce zásob není zobrazena nedokončená výroba lesních porostů, což je pro LP typické. V nedokončené výrobě jsou evidovány pouze sazenice v lesních školkách, jejichž produkční cyklus nebyl prozatím dokončen. Tuto položku však vykazují pouze LP, které jsou vlastníky lesních školek. Z tohoto důvodu dochází ke zkreslení výsledných hodnot ukazatele, neboť výše této položky by u podniků, které se zabývají vlastní výrobou lesa, významně navýšila při výpočtu ukazatele hodnotu čitatele zlomku. Lesní porost, který je LP pěstován, však není v podmínkách platné právní legislativy v ČR předmětem účetního zobrazení. Doporučený interval hodnot tohoto ukazatele činí 1,5 – 2,5.

Výpočet ukazatele běžné likvidity pro různé kategorie LP je uveden v následující tabulce:

Tab. č. 35: Výpočet ukazatele běžné likvidity v letech 2011-2015

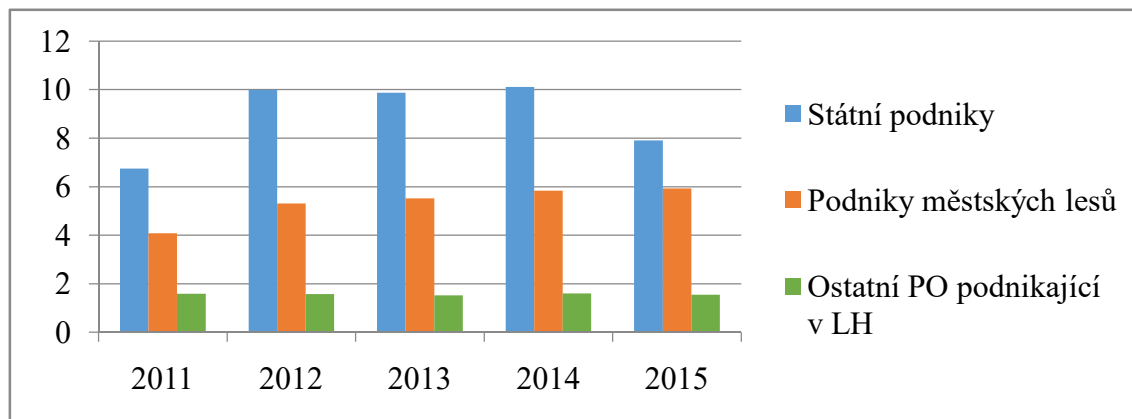
Ukazatel	Rok				
	2011	2012	2013	2014	2015
Běžná likvidita					
Státní podniky	6,7448	9,9987	9,8762	10,1184	7,9067
Podniky městských lesů	4,0749	5,3009	5,5169	5,8315	5,9279
Ostatní PO podnikající v LH	1,5850	1,5686	1,5168	1,5964	1,5424

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

⁴⁸ Krátkodobý závazek je ten, od kterého se očekává, že bude uhrazen do 12 měsíců od rozvahového dne.

Pro lepší demonstraci rozdílů ukazatele běžné likvidity mezi jednotlivými kategoriemi LP je také uveden graf:

Graf č. 2: Vývoj ukazatele běžné likvidity v letech 2011-2015



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z výpočtů vyplývá, že hodnoty ukazatele běžné likvidity pro kategorii státních podniků a podniků městských lesů svými výsledky překračují doporučený interval – státní podniky dokonce velmi výrazně. V tomto případě je dosahování vysoké likvidity způsobeno vlastnictvím velkého množství oběživa, a to zejména v podobě peněžních prostředků na běžných účtech a výši pohledávek. Hodnota čitatele zlomku je tedy vždy několikanásobně vyšší, než hodnota jeho jmenovatele. Uvedené výsledné hodnoty dosahují sice velmi dobré úrovně, ovšem za předpokladu, že tyto podniky drží druhy majetku, z nichž neplynou téměř žádné výnosy. Tyto LP se mohou potýkat s problémem umrtvení vloženého kapitálu, jehož následkem by mohlo být snižování rentability. Zároveň však bylo získanými výsledky potvrzeno, že uvedené kategorie LP jsou schopny uspokojit své věřitele. Za předpokladu, že by položka zásob zahrnovala také nedokončenou výrobu – tedy rostoucí les, dosahovaly by výsledné hodnoty v případě kategorie státních podniků mnohem vyšší úrovně. Kategorie podniků městských lesů by nebyla výrazně ovlivněna, neboť tyto podniky pouze obhospodařují lesní majetky ve vlastnictví měst a rozvahovou položku pozemků tím pádem v rozvaze nevykazují.

Ukazatel běžné likvidity dosahuje doporučených hodnot pouze u kategorie podniků ostatních PO, které podnikají v LH. Ty jej v žádném z analyzovaných období nepřekračují a v průběhu analyzovaného období vykazují pouze zanedbatelné rozdíly. Z tohoto vyplývá, že podniky uvedené v této kategorií váží v likvidní formě optimální

množství peněžních prostředků – tedy jsou jednak schopny uspokojit své věřitele a zároveň nedrží takové druhy majetku, které by negenerovaly žádné nebo pouze malé výnosy. Poměr čitatele a jmenovatele zlomku je tedy vyvážený. Jelikož se tyto podnikatelské subjekty převážně orientují pouze na poskytování služeb v oblasti lesnictví, nebyla by výsledná hodnota ukazatele zahrnutím nedokončené výroby do položky zásob výrazně ovlivněna. Pokud tyto LP v rozvaze evidují rozvahovou položku „Pozemky“, jedná se většinou např. o pozemky dřevařských pil, kde jsou zpracovávány vytěžené sortimenty dřeva, nikoliv o pozemky s lesním porostem. V případě, že tyto LP vlastní lesní pozemky s lesním porostem, pak se jedná v převážné většině případů pouze o velmi malé porostní plochy.

Ukazatel pohotové likvidity

Při výpočtu ukazatele pohotové likvidity je z oběžných aktiv eliminována položka zásob, jakožto nejméně likvidní. Jak bylo zmíněno výše, položku zásob LP tvoří zejména vytěžené dříví v lokalitách P, OM, ES, sadební materiál určený pro založení lesního porostu a zvířata. Nedokončená výroba lesních porostů v položce zásob není zobrazena. Výše rozvahové položky zásob při výpočtu ovlivňuje čitatele zlomku a výsledná hodnota ukazatele pohotové likvidity bude logicky dosahovat nižších hodnot, než tomu bylo v případě ukazatele běžné likvidity.

Doporučený interval hodnot tohoto ukazatele činí 1 – 1,5. Pokud by byla výsledná hodnota rovna 1, byly by se podniky schopny vyrovnat se svými závazky, aniž by musely prodat své zásoby.

Výpočet ukazatele pohotové likvidity pro různé kategorie LP je uveden v následující tabulce:

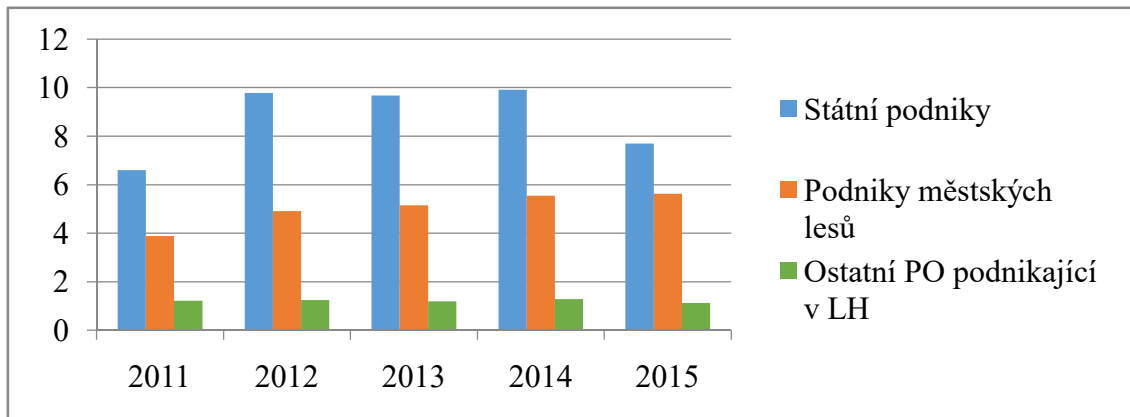
Tab. č. 36: Výpočet ukazatele pohotové likvidity v letech 2011-2015

Ukazatel	Rok				
	2011	2012	2013	2014	2015
Pohotová likvidita					
Státní podniky	6,5988	9,7810	9,6713	9,9101	7,6972
Podniky městských lesů	3,8777	4,9097	5,1424	5,5497	5,6200
Ostatní PO podnikající v LH	1,2160	1,2468	1,1915	1,2836	1,1259

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Pro lepší demonstraci rozdílů ukazatele pohotové likvidity mezi jednotlivými kategoriemi LP je opět uveden také následující graf:

Graf č. 3: Vývoj ukazatele pohotové likvidity v letech 2011-2015



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

V případě státních podniků a podniků městských lesů byl zaznamenán proměnlivý vývoj ukazatele pohotové likvidity. Výsledné hodnoty nabývají v průběhu referenčního období kladných hodnot a převyšují doporučený interval. Úhrada krátkodobých závazků těchto kategorií podniků je spolehlivá, a to i v případě, že by došlo ke zdržení přeměny pohledávek v peněžní prostředky. Z uvedených výsledků lze rovněž konstatovat, že tyto společnosti nevykazují v rozvaze nadměrnou výši rozvahové položky zásob, což je způsobeno jednak tím, že LP neevidují rostoucí zásoby lesního porostu a dále proto, že vytěžené dříví je často zpeněženo už v lokalitách P nebo OM a lokalita ES je vynechána – nedochází k dlouhodobému skladování zásob surové dřevní hmoty v expedičních skladech. Státní podniky také velmi často prodávají prostřednictvím aukcí dřevo na pni, tedy ještě rostoucí stromy. Výsledné hodnoty jsou sice příznivé z pohledu věřitelů, ale zároveň signalizují menší výnosnost podnikání. Stálé hodnoty ukazatele pohotové likvidity vykazují v průběhu referenčního období pouze podniky v kategorii PO podnikajících v LH, které nabývají doporučených hodnot a mají tedy v likvidní formě vázáno optimální množství prostředků.

Dá se říci, že uvedený ukazatel zohledňuje strukturu oběžných aktiv z hlediska likvidity. Pro všechny 3 kategorie LP bylo potvrzeno, že v rámci oběžných aktiv není evidována nadměrná velikost zásob a v důsledku toho jsou rozdíly mezi hodnotami běžné a pohotové likvidity jednotlivých kategorií LP pouze nepatrné – v řádu desetin %.

Ukazatel okamžité likvidity

Ukazatel okamžité likvidity je vyjádřen jako poměr krátkodobého finančního majetku a krátkodobých závazků – měří tedy schopnost podniku uhradit závazky, které jsou právě splatné. Doporučený interval hodnot tohoto ukazatele činí 0,2 – 0,5.

Výpočet ukazatele okamžité likvidity pro jednotlivé kategorie LP je opět uveden v následující tabulce:

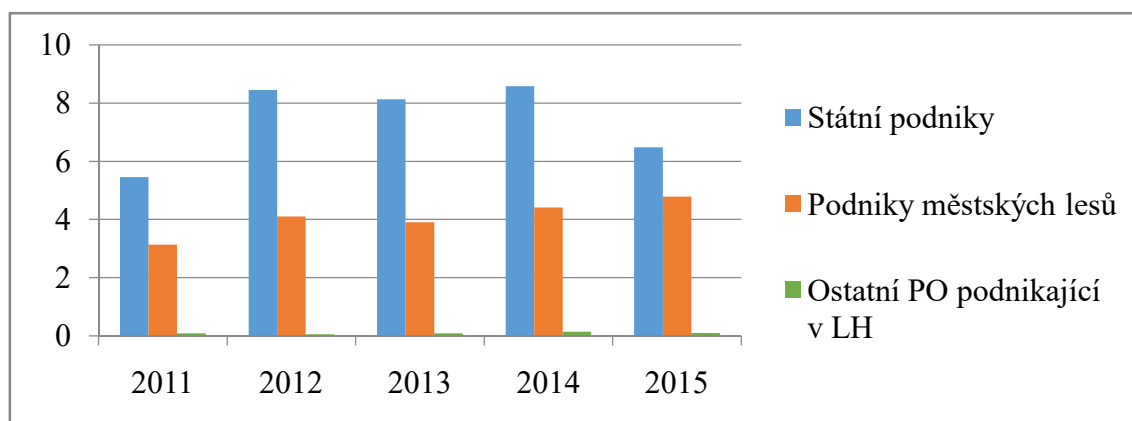
Tab. č. 37: Výpočet ukazatele okamžité likvidity v letech 2011-2015

Ukazatel	Rok				
Okamžitá likvidita	2011	2012	2013	2014	2015
Státní podniky	5,4522	8,4436	8,1351	8,5839	6,4748
Podniky městských lesů	3,1344	4,1043	3,9016	4,4092	4,7831
Ostatní PO podnikající v LH	0,0874	0,0507	0,0835	0,1440	0,0963

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Pro lepší demonstraci rozdílů ukazatele okamžité likvidity mezi jednotlivými kategoriemi LP je opět uvedeno i grafické srovnání. V případě tohoto ukazatele je rozdíl mezi jednotlivými kategoriemi nejvíce zřetelný. Zvláště u ostatních PO podnikajících v LH hodnoty ukazatele dosahují v porovnání ostatním kategoriím velmi nízkých hodnot.

Graf č. 4: Vývoj ukazatele okamžité likvidity v letech 2011-2015



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Výsledné hodnoty ukazatele okamžité likvidity nabývají nejvyšších hodnot pro kategorii státních podniků, z čehož je opět patrné, že státní podniky vlastní velké množství oběživa v podobě hotovosti v pokladnách a na běžných účtech. Tím je při výpočtu ovlivněna hodnota čitatele zlomku, která je opět několikanásobně vyšší,

než hodnota krátkodobých závazků. Dobré výsledky vykazují také podniky městských lesů, které se svými hodnotami pohybují nad doporučenou hranicí intervalu. Tyto kategorie podniků jsou schopny uhradit zpeněžením likvidního majetku v čas a v plné výši v době splatnosti své krátkodobé dluhy. Pouze podniky v kategorii PO, které podnikají v LH, v žádném z analyzovaných období nedosahují ani spodní hranice intervalu doporučených hodnot, z čehož jasně vyplývá problém nedostatečného množství krátkodobého finančního majetku (peněz v hotovosti, na běžných účtech). Tato kategorie podniků není tedy schopna hradit své krátkodobé závazky pouze z peněžních prostředků.

6.2 Ukazatele rentability

Tyto ukazatele měří výsledek podnikových aktivit porovnáním zisku a aktiv. Rentabilita aktiv (ROA) i rentabilita tržeb (ROS) jsou počítány s variantou zisku před zdaněním a úroky (EBIT)⁴⁹. Výsledky analýzy rentability pro jednotlivé kategorie LP jsou prezentovány v následujících tabulkách.

Ukazatel rentability aktiv

ROA poměřuje EBIT s celkovými aktivy, které byly investovány do podnikání bez ohledu na financování. Ve vztahu k produkci lesa je produkční funkce v rozvaze zobrazena v dlouhodobém hmotném majetku – rozvahová položka „Pozemky“ a v oběžných aktivech – rozvahová položka „Zásoby“. Rozvahová položka pozemků zobrazuje zalesněné i nezalesněné pozemky, které jsou určeny k plnění funkcí lesa. Vytvořená lesní produkce je v zásobách zachycena na rozvahové položce výrobků. S reprodukční funkcí lesa rovněž souvisí položka materiálu, kde jsou evidovány např. sazenice a semena a položka nedokončené výroby, kterou však v rozvaze vykazují pouze LP, které jsou vlastníky lesních školek. Dále jsou významnou položkou aktiv LP mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny – zde jsou evidována zvířata, která jsou spojena s produkčním cyklem daného LP. Zvláštním druhem majetku LP jsou pak LHP, které jsou evidovány v kategorii nehmotného majetku. LHP jsou povinny zpracovávat jak státní podniky, tak i ostatní FO a PO, jež jsou vlastníky lesa přesahující rozlohu 50 ha.

⁴⁹ EBIT – Earnings Before Interest and Taxes.

Ve všech z uvedených případů se jedná o aktivní položky, jejichž nabytí je zobrazeno ve prospěch účtu Má Dáti a které při výpočtu ukazatele ROA navyšují hodnotu aktiv ve jmenovateli zlomku.

Výpočet ukazatele ROA pro jednotlivé kategorie LP je uveden v následující tabulce:

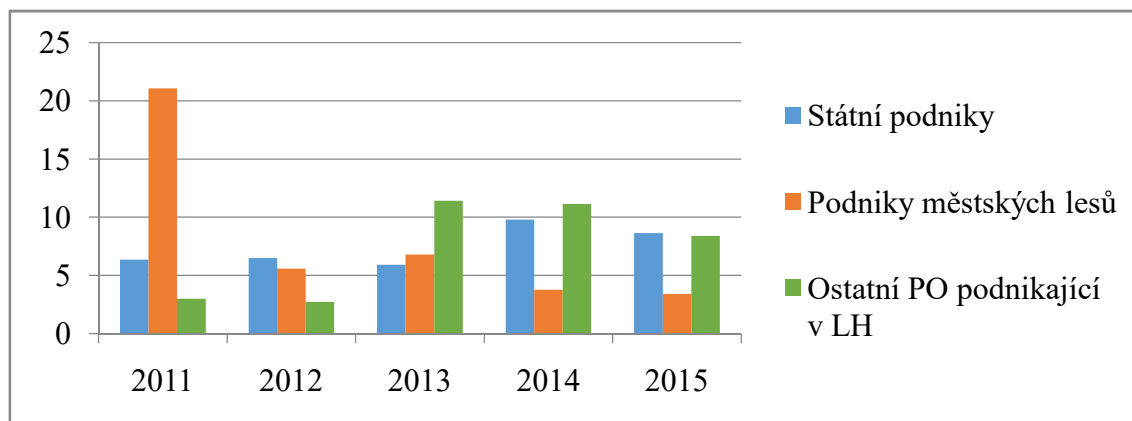
Tab. č. 38: Výpočet ukazatele ROA v letech 2011-2015 (v %)

Ukazatel	Rok				
ROA	2011	2012	2013	2014	2015
Státní podniky	6,34	6,48	5,92	9,78	8,64
Podniky městských lesů	21,06	5,57	6,78	3,76	3,41
Ostatní PO podnikající v LH	2,99	2,72	11,40	11,13	8,40

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

I zde je pro lepší demonstraci rozdílů ukazatele ROA mezi jednotlivými kategoriemi LP uvedeno také grafické srovnání výsledků:

Graf č. 5: Vývoj ukazatele ROA v letech 2011-2015 (v %)



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Hodnoty ukazatele ROA vykazují v průběhu referenčního období u všech sledovaných kategorií podniků nestálé hodnoty – trend vývoje je proměnlivý. Hodnoty ukazatele rovněž ve všech letech sledovaného období dosahují kladných hodnot. Tento žádoucí jev potvrzuje, že jednotlivé kategorie LP dosahují v průběhu analyzovaného období ziskovosti.

Kategorie státních podniků zaznamenala v letech 2014 – 2015 nárůst hodnot v důsledku zlepšení VH (růst zisku). Hlavní příčinou zlepšení VH byla především rostoucí poptávka po surovém dříví, a to nejen v tuzemsku, ale i v zahraničí. Nejnižší hodnoty

ROA bylo dosaženo v roce 2013, kdy 1 Kč vloženého kapitálu průměrně přinesla pouze 5,92 haléře zisku. Nejlepší úrovně výsledku bylo dosaženo o rok později.

S opačným problémem, tedy s poklesem výsledných hodnot ukazatele, se potýkaly podniky městských lesů. Tento pokles byl způsoben nedostatečnou výší VH těchto podniků. Nejvýraznější pokles byl zaznamenán v roce 2015, kdy je oproti roku 2011 dosaženo horšího výsledku o 17,65 % a 1 Kč vloženého kapitálu průměrně přinesla pouze 3,41 haléře zisku. V tomto případě se potvrdilo snižování rentability, jako důsledek umrtvení vloženého kapitálu. Ostatní PO, které podnikají v oblasti lesnictví, zaznamenaly od roku 2013 pozitivní vývoj ukazatele. Nejlepšího výsledku bylo dosaženo právě v tomto roce, kdy 1 Kč vloženého kapitálu průměrně přinesla 11,40 haléře zisku. V roce 2015 byl sice zaznamenán pokles o 2,73 %, do budoucna je ovšem předpokládán i nadále pozitivní růst, a to především proto, že v roce 2015 se staly 4 LP z této kategorie vítězem tendru státního podniku Lesy ČR na lesnické práce a prodej dřeva.

Ukazatel rentability tržeb

ROS poměruje EBIT s tržbami z prodeje zboží, vlastních výrobků a služeb. Z pohledu lesnictví jsou významnými výnosovými položkami tržby z prodeje: surového dříví, přidružené lesní výroby, drobné lesní výroby, prací a služeb externím odběratelům, produkce lesních školek a semenářství a tržby realizované mysliveckou činností.

U převážné většiny LP však stále až 80 % z celkových příjmů tvoří pouze příjem z jediného výrobku, kterým je právě surové dříví. Tržby za tento výrobek jsou z velké části ovlivňovány přírodními faktory, dřevinnou skladbou porostů a jejich kvalitou, výší těžeb a výší jejich nákladů, kolísáním cen surového dříví a omezováním hospodaření z důvodu ochrany přírody. Za pozitivní stimul růstu tržeb LP lze však určitě považovat trend narůstající podpory spotřeby dřeva a výrobků ze dřeva jako ekologicky obnovitelného zdroje. V případě růstu tržeb je při výpočtu ukazatele ovlivněna hodnota jmenovatele zlomku. Za předpokladu, že by tržby vzrostly, byl by tento růst zpravidla doprovázen i vyšší rentabilitou a silnější likviditou.

Výpočet ukazatele ROS pro jednotlivé kategorie LP je uveden v následující tabulce:

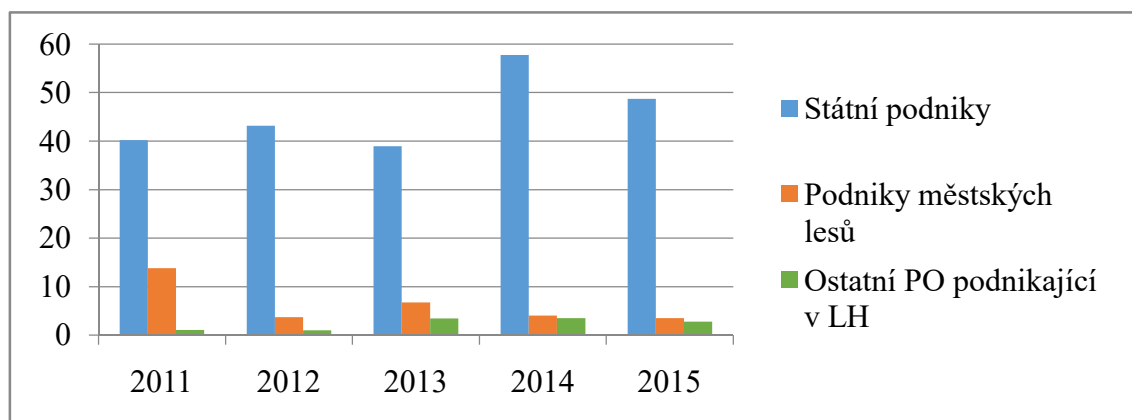
Tab. č. 39: Výpočet ukazatele ROS v letech 2011-2015 (v %)

Ukazatel	Rok				
ROS	2011	2012	2013	2014	2015
Státní podniky	40,20	43,14	38,96	57,80	48,69
Podniky městských lesů	13,79	3,65	6,72	3,99	3,46
Ostatní PO podnikající v LH	1,07	0,99	3,41	3,46	2,74

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Pro lepší demonstraci rozdílů ukazatele ROS mezi jednotlivými kategoriemi LP je opět uvedeno také grafické srovnání výsledků:

Graf č. 6: Vývoj ukazatele ROS v letech 2011-2015 (v %)



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Hodnoty ukazatele ROS vykazují v referenčním období u všech kategorií LP nestálé hodnoty – byl zaznamenán proměnlivý trend vývoje. Ukazatele rovněž dosahují kladných hodnot, což je hodnoceno jako žádoucí.

V případě ukazatele ROS u státních podniků byl zaznamenán nejlepší výsledek v roce 2014, kdy 1 Kč tržeb průměrně přinesla 0,578 Kč zisku. V tomto roce bylo dosaženo nejvyššího VH, a to z důvodu navýšení těžby dřeva v důsledku rostoucí poptávky po dřevě (v zahraničí i v tuzemsku) a tím i vyšších tržeb při jeho následném prodeji. Rozdíl oproti roku 2011, kdy bylo dosaženo nejhoršího výsledku, činí 17,6 %. Dá se však říci, že průměrné získané hodnoty dosahují po celou dobu analyzovaného období velmi dobrých výsledků, na čemž se podílí převážně tržby dosažené z prodeje výrobků a služeb. Podniky městských lesů dosahují v porovnání se státními podniky mnohem nižších výsledků. V roce 2014, kdy je tento rozdíl nejvyšší,

dokonce o 53,81 %. Velmi nízkých hodnot také dosahují ostatní podniky LH. V posledních 2 letech, tedy v roce 2014 a 2015 se však přibližují hodnotám dosažených podniky městských lesů. Při hodnocení výsledků těchto kategorií musí být samozřejmě bráno v potaz, že jsou ovlivněny tím, že nemohou provádět těžby v takovém objemu, jako státní podniky, obhospodařují méně vodních toků, nerealizují tak rozsáhlou mysliveckou a školkařskou činnost apod.

Dá se říci, že výsledné hodnoty tohoto ukazatele potvrzují, co je pro lesnictví typické – tedy to, že výnosy plynoucí z lesního majetku musí být vždy spojovány také s jeho velikostí.

7 Shrnutí problematiky hodnocení finanční situace a výkonnosti lesnických společností

Oblast LH je prosperujícím odvětvím národního hospodářství, což je zejména důsledek systematického plánování péče o les. Les je velmi složitý ekosystém, z čehož plyne i nesnadný způsob vyjádření jeho produkční funkce prostřednictvím ekonomických parametrů. Podnikání v lesnickém oboru je velmi specifické a je ovlivněno především charakterem lesnické výroby.

Značný problém představuje v praxi účetní zobrazení lesních porostů. Dle platných právních účetních pravidel v ČR není v rámci finančního účetnictví zobrazován lesní výrobní cyklus, tedy produkce dřevní hmoty. V důsledku toho není hodnota lesních porostů a jejich roční přírůst ÚJ prakticky v účetních výkazech v rámci účetní závěrky vykazována. ÚJ, které hospodaří na lesních pozemcích, tedy evidují pouze majetek a závazky, které vyplývají z provozování jejich činnosti. Informace o hodnotě rostoucí zásoby dřevní hmoty na lesních pozemcích však nejsou schopny poskytnout. Dá se říci, že LP se vyznačují tím, že o nedokončené (rozpracované) výrobě lesních porostů neúčtují.

Náklady, které jsou spojeny s výsadbou a následnou péčí o lesní porost jsou zobrazeny v účetním systému ÚJ v provozních nákladech běžného účetního období a ovlivňují tak VH vždy v období, ve kterém byly vynaloženy. Hodnotu nově vysazeného lesního porostu nelze považovat za technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku a nedochází tak k navýšení rozvahové položky „Pozemky“. Pozemky rovněž nemohou být odpisovány. Fázová kalkulace stanovení ceny surového dříví, respektive výrobků, je založena na bázi celkového součtu nákladů vynaložených na těžbu. Nepoměrný rozdíl mezi náklady a výnosy, které jsou spojeny s okamžikem těžby surové dřevní hmoty, jsou řešeny tvorbou zákonných rezerv na pěstební činnost. Obecně se dá říci, že náklady, které byly vynaloženy na pěstební a těžební činnost jsou vstupy a výnosy, které byly získány za prodej vytěženého surového dříví a jeho sortimentů jsou výstupy lesního hospodaření.

V účetních výkazech nejsou zobrazeny informace, které by podávaly obraz o hodnotě zásoby lesních porostů v průběhu lesnické výroby (lesního produkčního cyklu), a to ani rozvahově, ani výsledkově. ÚJ, mezi jejichž hlavní předmět zájmu patří lesní

porosty, jsou povinny v příloze v účetní závěrce uvést celkovou výměru lesních pozemků s lesním porostem a porostní zásobu surového dřeva jednotně ocenit částkou 57 Kč/m². Uváděna je celková zjištěná hodnota, která je stanovena jako součin výměry lesních pozemků s lesním porostem a uvedenou fixní částkou zásoby surového dřeva na m².

LP mohou nabývat několika forem. Lesy ve vlastnictví státu obhospodařují státní podniky. Tyto podniky mají vedle hospodářských cílů také další veřejné úkoly, jako je např. rekreační funkce lesů a upřednostňování zájmů ochrany přírody. Dalším významným vlastníkem lesů v ČR jsou města a obce. Lesy ve vlastnictví měst jsou z velké části obhospodařovány podniky městských lesů, které jsou pro tento účel zřizovány. V případě obecních lesů obec les vlastní a v převážné většině případů si jej sama i současně obhospodařuje. Poslední zkoumanou kategorií v LH byly PO, které podnikají v oblasti lesnicko-dřevařského sektoru.

V souvislosti s tématem byla dále vypracována finanční analýza. V rámci každé kategorie struktury LP byl zvolen vzorek podnikatelských subjektů z oblasti lesnictví. Vliv specifik lesnické činnosti zasahuje pouze vybrané ukazatele finanční analýzy, které byly v práci popsány – u jiných ukazatelů by se vliv specifik hledal velmi obtížně. Použití metod finanční analýzy, a to zejména ukazatelů likvidity a rentability, umožnilo získat výsledky, které poskytují náhled na danou problematiku v oblasti lesnictví. Vybrané ukazatele byly vyhodnoceny pro každou kategorii zvlášť a byla provedena jejich komparace.

V souvislosti s analyzovanými údaji byly zjištěny velmi dobré výsledky hodnot všech ukazatelů likvidit v kategorii státních podniků a podniků městských lesů, které se ve všech případech pohybují nad hranicí doporučeného intervalu, což je způsobeno vlastnictvím velkého množství oběživa v podobě peněžních prostředků na běžných účtech a výší pohledávek. Tato skutečnost však může vést k tomu, že společnosti se mohou potýkat s problémem umrtvení vloženého kapitálu. V kategorii ostatních PO podnikajících v LH nebyly zjištěny v souvislosti s analyzovanými údaji závažné nedostatky a chyby v případě ukazatele běžné a pohotové likvidity. Výsledná hodnota okamžité likvidity však nedosáhla ani na spodní hranici doporučeného intervalu, z čehož vyplývá, že tato kategorie podniků není schopna hradit své krátkodobé závazky pouze z peněžních prostředků.

Hodnoty ukazatele ROA potvrdily, že jednotlivé kategorie LP dosahovaly v referenčním období ziskovosti – výsledné hodnoty dosahovaly kladných hodnot. Výsledné hodnoty byly však v průběhu referenčního období nestálé a trend vývoje byl proměnlivý. Totéž lze tvrdit i o ukazateli ROS. Výsledné hodnoty tohoto ukazatele rovněž potvrdily, že výnosy, které plynou z lesního majetku, musí být vždy spojovány také s jeho velikostí, což je pro odvětví lesnictví typické.

Závěr

Tato diplomová práce se zabývá hodnocením finanční situace a výkonnosti lesnických společností. Mezi specifické činnosti, kterými se LP zabývají, patří založení, péče a výchova lesních porostů a jejich následná mýtní těžba. Veškeré tyto činnosti jsou prováděny na lesních pozemcích. Funkci lesa mohou plnit pouze pozemky, které jsou lesními pozemky nebo ornou půdou, která byla zakoupena za účelem zalesnění a následného pěstování a výchovy lesního porostu. Vlastnictví lesních pozemků a jejich vykazování v rozvaze je individuální pro jednotlivé druhy LP.

Zmíněná specifika LP mají významný vliv na oblast účetnictví. Předmětem lesního výrobního cyklu je pěstování lesního porostu, jehož výstupem jsou v konečné fázi výroby různé sortimenty dříví. Produkční cyklus lesního porostu je tvořen 3 základními fázemi, kterými jsou výsadba lesního porostu a jeho ošetřování a výchova v prvních letech růstu, růst lesního porostu a jeho následná mýtní těžba. Tento výrobní proces není LP, které vlastní lesní pozemky nebo na nich hospodaří, v účetnictví, které je vedeno dle platné právní úpravy ČR dostatečně zobrazen. Respektive zde nejsou zobrazeny přírůstky dřevní hmoty a úbytky lesního porostu.

Dá se říci, že účetní zobrazení lesních porostů v ČR je nedostatečné a česká právní úprava, týkající se účetnictví, nedisponuje nástroji, které by umožnily LP lesní porost na lesních pozemcích ocenit a vykázat v rozvaze jako samostatnou rozvahovou položku. Z tohoto vyplývá, že LP, jejichž hlavní činností je právě lesní výroba, les v účetnictví nesledují a nevykazují jeho hodnotu v aktivech. Lesní porost je dle platných právních předpisů součástí ocenění pozemku, který plní funkci lesa a jeho hodnota je v rozvaze vykazována společně s hodnotou pozemku v rozvahové položce „Pozemky“. Následkem toho jsou postupy účetního zobrazení lesa a lesních porostů v rozporu s principem věrného a poctivého zobrazení finančního účetnictví.

Přínosem této práce byla zejména tvorba struktury lesnických společností, kdy na základě vlastnických vztahů v lesích v ČR byly LP kategorizovány do 3 základních skupin, a to na podniky státní, podniky městských lesů a podniky ostatních PO podnikajících v oblasti lesnicko-dřevařského sektoru. V rámci každé kategorie byl stručně představen zvolený vzorek podniků. Dále bylo analyzováno účetní výkaznictví zvoleného vzorku podnikatelských subjektů z oblasti lesnictví. Na základě této analýzy bylo popsáno, jak LP zmíněná specifika vykazují, oceňují a jak se účtují

operace k nim vztažené. Poté byla vypracována finanční analýza, v jejímž rámci byly hodnoceny pouze vybrané ukazatele. Použití metod finanční analýzy umožnilo získat výsledky, které demonstrují náhled na danou problematiku lesnictví.

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Struktura činností a výkonů u LP	18
Tab. č. 2: Lesy ČR, s.p.....	44
Tab. č. 3: Vojenské lesy a statky ČR, s.p.....	44
Tab. č. 4: Domažlické městské lesy, s.r.o.....	44
Tab. č. 5: Lesy města Klatov, s.r.o.	45
Tab. č. 6: Lesy města Stříbra, s.r.o.	45
Tab. č. 7: Lesy města Rokycan, s.r.o.	45
Tab. č. 8: Městské lesy Doksy, s.r.o.	45
Tab. č. 9: Městské lesy Hradec Králové, s.r.o.	45
Tab. č. 10: Městské lesy Chrudim, s.r.o.	46
Tab. č. 11: Městské lesy Kostelec nad Orlicí, s.r.o.....	46
Tab. č. 12: Ostravské městské lesy a zeleň, s.r.o.....	46
Tab. č. 13: Správa městských lesů Jihlava, s.r.o.....	46
Tab. č. 14: 1. písecká lesní a dřevařská, a.s.	47
Tab. č. 15: Jihozápadní dřevařská, a.s.	47
Tab. č. 16: Kloboucká lesní, s.r.o.	47
Tab. č. 17: LDF Rožnov, a.s.	47
Tab. č. 18: Lesostavby Frýdek-Místek, a.s.	47
Tab. č. 19: LST, a.s.	48
Tab. č. 20: Opavská lesní, a.s.	48
Tab. č. 21: PETRA spol. s r.o.	48
Tab. č. 22: Stora Enso Wood Products Ždírec, s.r.o.....	48
Tab. č. 23: UNILES, a.s.....	48
Tab. č. 24: Zobrazení účetních případů spojených s koupí lesního pozemku	50

Tab. č. 25: Zobrazení účetních případů spojených s darováním lesního pozemku	51
Tab. č. 26: Popis účetních operací – založení lesního porostu	52
Tab. č. 27: Popis účetních operací – výchova lesního porostu	54
Tab. č. 28: Popis účetních operací – tvorba a čerpání zákonných rezerv na pěstební činnost v oboru lesnictví	56
Tab. č. 29: Popis účetních operací – těžba dřevní hmoty v lesním porostu.....	57
Tab. č. 30: Fázová kalkulace stanovení ceny pro jednotlivé lokality P, OM, ES.....	59
Tab. č. 31: Struktura kalkulačního vzorce	61
Tab. č. 32: Vybrané položky rozvahy a VZZ – Státní podniky (v tis. Kč).....	67
Tab. č. 33: Vybrané položky rozvahy a VZZ – Podniky městských lesů (v tis. Kč)	68
Tab. č. 34: Vybrané položky rozvahy a VZZ – Ostatní PO podnikající v LH (v tis. Kč)	68
Tab. č. 35: Výpočet ukazatele běžné likvidity v letech 2011-2015	69
Tab. č. 36: Výpočet ukazatele pohotové likvidity v letech 2011-2015	71
Tab. č. 37: Výpočet ukazatele okamžité likvidity v letech 2011-2015.....	73
Tab. č. 38: Výpočet ukazatele ROA v letech 2011-2015 (v %)	75
Tab. č. 39: Výpočet ukazatele ROS v letech 2011-2015 (v %).....	77

Seznam grafů

Graf č. 1: Struktura vlastnických vztahů v lesích na území ČR v roce 2015 (v %)	42
Graf č. 2: Vývoj ukazatele běžné likvidity v letech 2011-2015	70
Graf č. 3: Vývoj ukazatele pohotové likvidity v letech 2011-2015	72
Graf č. 4: Vývoj ukazatele okamžité likvidity v letech 2011-2015	73
Graf č. 5: Vývoj ukazatele ROA v letech 2011-2015 (v %).....	75
Graf č. 6: Vývoj ukazatele ROS v letech 2011-2015 (v %)	77

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Účetnictví podnikatelských subjektů	26
Obr. č. 2: Struktura lesnických společností	43
Obr. č. 3: Schéma účtování nabytí lesního pozemku koupí.....	50
Obr. č. 4: Schéma účtování nabytí lesního pozemku formou daru.....	51
Obr. č. 5: Schéma účtování založení lesního porostu	53
Obr. č. 6: Schéma účtování založení lesního porostu	55
Obr. č. 7: Schéma účtování zákonných rezerv na pěstební činnost.....	56
Obr. č. 8: Schéma účtování těžby surové dřevní hmoty v lesním porostu	58

Seznam zkratek

% – procento

aj. – a jiné

a. s. – Akciová společnost

atd. – a tak dále

ČR – Česká republika

ČÚS – Český účetní standard

DE – Daňová evidence

FO – Fyzická osoba

ha - hektar

KFM – Krátkodobý finanční majetek

LH – lesní hospodářství

LHP – Lesní hospodářský plán

LP – Lesní podnik

Mze ČR – Ministerstvo zemědělství České republiky

mil. – milion

např. – například

NIL – Národní inventarizace lesů

OLH – Odborný lesní hospodář

PEFC – Program uznávání certifikačních systémů lesního hospodářství

PFA – Faktura přijatá

PO – Právnícká osoba

PPD – Příjmový pokladní doklad

PŘÍJ – Příjemka materiálu

R/A – Rozvahový účet aktivní

ROA – Rentabilita aktiv

ROS – Rentabilita tržeb

R/P – Rozvahový účet pasivní

s.p. – Státní podnik

s.r.o. – Společnost s ručením omezeným

tis. – tisíc

tzn. – to znamená

ÚHÚL – Ústav pro hospodářskou úpravu lesů Brandýs nad Labem

ÚJ – účetní jednotka

ÚZ – Účetní závěrka

VBÚ – Výpis z bankovního účtu

VH – Výsledek hospodaření

VPD – Výdajový pokladní doklad

VÚD – Vnitřní účetní doklad

VÝD – Výdejka materiálu

VZZ – Výkaz zisku a ztráty

V/N – Výsledkový účet nákladový

V/V – Výsledkový účet výnosový

ZD – Základ daně

ZoÚ – Zákon o účetnictví

Seznam použité literatury

Knižní publikace

BARTUNĚK, Jiří. *Ekonomika lesního hospodářství*. Vyd. 1. Brno: Vysoká škola zemědělská, 1994. ISBN 80-7157-130-X.

BARTUNĚK, Jiří a Hana KELBLOVÁ. *Obchodování s dřívím*. Písek: Matice lesnická, 1999. Lignum. ISBN 80-86271-01-3.

DVOŘÁKOVÁ, Lilia a Josef ČERVENÝ. *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů*. Plzeň: Nava, 2012. ISBN 978-80-7211-425-2.

HRIB, Michal a Jan NĚMEC. *Lesy v České republice*. Praha: Lesy ČR, 2009. ISBN 978-80-903482-5-7.

KISLINGEROVÁ, Eva a Jiří HNILICA. *Finanční analýza: krok za krokem*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7179-713-5.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4456-8.

KOTĚŠOVCOVÁ, Jana a Martina DVOŘÁKOVÁ. *Manažerské účetnictví v teorii a v praxi*. Elektronická skripta. Vysoká škola finanční a správní v Praze, 2005.

KUBÍČKOVÁ, Dana a Irena JINDŘICHOVSKÁ. *Finanční analýza a hodnocení výkonnosti firmy*. V Praze: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-538-1.

KUPČÁK, Václav. *Ekonomika lesního hospodářství*. Vyd. 2., nezměn. V Brně: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita, 2006. ISBN 80-7157-998-X.

KUPČÁK, Václav. *Audit hospodaření na lesním majetku ve správě Lesů města Prostějova, s. r. o.* Brno, Mendelova univerzita, 2009.

KUPČÁK, Václav. *Optimalizace a ekonomika lesního hospodářství: pracovní metodika pro privátní poradce v lesnictví*. Praha, 2012.

MACÁKOVÁ, Libuše. *Mikroekonomie: základní kurs*. 11. vyd. Slaný: Melandrium, 2010. ISBN 978-80-86175-70-6.

MATĚJČEK, Jiří. *Hospodaření v obecních lesích: příručka pro starosty a zastupitele*. 1. vyd. Pelhřimov: Sdružení vlastníků obecních a soukromých lesů v ČR, 2015. ISBN 978-80-906022-0-5.

MORÁVEK, František. *Program 2020: zajištění cílů veřejného zájmu u LČR*. Hradec Králové: Lesy České republiky, 2011. ISBN 978-80-86945-17-0.

MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2016*. Brno: Edika, 2016. ISBN 978-80-266-0885-1.

PULKRAB, Karel a kol. *Ekonomika lesního hospodářství: vybrané kapitoly*. Vyd. 1. V Praze: Česká zemědělská univerzita, Fakulta lesnická a environmentální, Katedra ekonomiky a řízení lesního hospodářství, 2007. ISBN 80-213-1409-5.

RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 5., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2015. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-5534-2.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Finanční analýza podniku*. Brno: Computer Press, 2007, 154 s., ISBN 978-80-251-1830-6.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Auditing*. Brno, Masarykova univerzita, 2001.

SCHMITHÜSEN, Franz. *Podnikání v lesním hospodářství a dřevařském průmyslu: základy podnikové ekonomiky a řízení*. Vyd. 1. české. V Praze: Česká zemědělská univerzita, 2009. ISBN 978-80-213-1945-5.

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika*. 4., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2006. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-7179-892-4.

ŠAFAŘÍK, Dalibor. *Závěrečná zpráva o provedení analytické studie s využitím auditorských postupů na lesním majetku města Mohelnice ve správě společnosti Lesy města Mohelnice, s. r. o.* Brno, Mendelova univerzita, 2014.

ŠTÍCHA, Václav a kol. *Lesní hospodářství*. V Praze: Česká zemědělská univerzita, 2015. ISBN 978-80-213-2613-2.

WÖHE, Günter. *Úvod do podnikového hospodářství*. 1. čes. vyd., překlad 18. vyd. německého originálu. Přeložil Jiří DVOŘÁK. Praha: C.H. Beck, 1995. Ekonomické učebnice. ISBN 80-7179-014-1.

Právní předpisy

Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník

Zákon č. 93/2009 Sb., Zákon o auditorech

Zákon č. 289/1995 Sb., Lesní zákon

Zákon č. 428/2012 Sb., Zákon o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi

Zákon č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví

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

Zákon č. 593/1992 Sb., Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu

Nářízením vlády č. 247/2009 Sb., kterým se vyhlašuje provedení inventarizace lesů v letech 2011-2015

Vyhláška č. 410/2009 Sb., Prováděcí vyhláška k účetnictví pro některé vybrané ÚJ

Vyhláška č. 500/2002 Sb., Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví

Elektronické zdroje

Asociace lesnických a dřevozpracujících podniků [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.aldp.cz/>

Co je to les. Info o lese: vše, co vlastník potřebuje vědět o lese [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.infolese.cz/co-je-to-les.htm>

ČECHOVÁ, Petra. *Kategorizace účetních jednotek, aneb víte, do které skupiny patříte?* [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/kategorizace-ucetnich-jednotek-aneb-vite-do-ktere-skupiny-patrite/>

ČERMÁKOVÁ, Helena a Marta STÁROVÁ. *Zprávy z oboru lesnictví a dřevařství: Specifika účtování lesního hospodaření u vybraných účetních jednotek* [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.silvarium.cz/zpravy-z-oboru-lesnictvi-a-drevarstvi/specifika-uctovani-lesniho-hospodareni-u-vybranych-ucetnich-jednotek-unes>

Česká asociace podnikatelů v lesním hospodářství [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.caplh.cz/>

Česká lesnická společnost [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://cesles.cz/>

Daňová evidence. portal.POHODA [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/danova-evidence-a-ucetnictvi/danova-evidence/>

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Účetnictví v zemědělství: Oceňování a účetní zobrazení lesních porostů* [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35551v45238-ocenovani-a-ucetni-zobrazeni-lesnich-porostu/>

Forest Stewardship Council. Lesní certifikace FSC Česká republika [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.czechfsc.cz/>

FSC: Forests for all forever [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <https://us.fsc.org/en-us/certification>

HLAVÁČKOVÁ, Petra a Dalibor ŠAFAŘÍK. *Přístup k lesnickým auditům na bázi požadavků auditorských předpisů statutárních auditů* [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.vulhm.cz/sites/File/ZLV/fulltext/371.pdf>

Inventarizace lesů. Ministerstvo zemědělství České republiky. [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://eagri.cz/public/web/mze/lesy/lesnictvi/inventarizace-lesu/>

KADLEC, Michal. *Účetní závěrka od roku 2016* [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zaverka-od-roku-2016/>

KADLEC, Michal. *Kategorizace účetních jednotek od 1.1.2016.* [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/kategorizace-ucetnich-jednotek-od-1-1-2016/>

KOŘÍNEK, Miloš. *Účetnictví v zemědělství: Rezerva na pěstební činnost a odbahnění rybníků* [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d35424v45113-rezerva-na-pestebni-cinnost-a-odbahneni-rybniku/>

Lesnictví. Ministerstvo zemědělství České republiky. [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://eagri.cz/public/web/mze/lesy/lesnictvi/>

Lesní hospodář: Česká komora odborných lesních hospodářů [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: http://www.ckolh.cz/index.php?option=com_content&view=article&id=48&Itemid=56

MATĚJÍČEK, Jiří. *Výnosovost lesního majetku* [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: file:///C:/Users/M%C3%ADra/Downloads/Matejcek_web.pdf

MROZEK, David. *Přehled o změnách vlastního kapitálu* [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.tpa-group.cz/cs/c/publikace-novinky/novinky/prehled-o-zmenach-vlastniho-kapitalu>

Nadace dřevo pro život: Podpora dřeva jako obnovitelné suroviny [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <https://www.drevoprozivot.cz>

Národní inventarizace lesů: Ústav pro hospodářskou úpravu lesů Brandýs nad Labem [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.uhul.cz/nase-cinnost/narodni-inventarizace-lesu>

PEFC: Caring for our forests globally [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <https://www.pefc.org/about-pefc/overview>

PEŠTUKA, Jaroslav. *Lesnická práce: časopis pro lesnickou vědu a praxi: K některým otázkám účtování v lesním hospodářství* [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.lesprace.cz/casopis-lesnicka-prace-archiv/rocnik-79-2000/lesnicka-prace-c-1-00/k-nekterym-otazkam-uctovani-v-lesnim-hospodarstvi>

Poslání a smysl auditu: Komora auditorů České republiky [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-auditu>

Programme for the Endorsement of Forest Certification scheme. PEFC Česká republika [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.pefc.cz/>

Účetní jednotka (Accounting entity). Managementmania [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/ucetni-jednotka>

Sdružení lesních školkařů [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.lesniskolky.cz/>

Sdružení vlastníků obecních a soukromých lesů v ČR [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.svol.cz>

Slovníček pojmů: Obmytí lesa [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://motyli.kolas.cz/clanky/slovnicek/obmyti.htm>

SMOLA, Martin a kol. *Pracovní metodika pro privátní poradce v lesnictví: Hospodaření v lesích na principech trvalosti a vyrovnanosti* [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.uhul.cz/images/poradenstvi/metodiky/HVLNPTAV.pdf>

Společenstvo dřezozpracujících podniků v ČR [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://sdpcr.cz/>

Statutární audit [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.weida.cz/audit/statutarni-audit.htm>

Stavba lesní oplocenky: Poradíme vám, jak na stavbu lesní oplocenky [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <https://www.ploty-dops.cz/stavba-lesni-oplocenky>

Studijní materiály pro účastníky seminářů: Podnikání v lesnictví [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://smovm.cz/getattachment/Seminare/komplet-materialy.pdf>

SZORÁD, Daniel. *Lesnická práce - časopis pro lesnickou vědu a praxi: Metody prodeje dřeva na pni* [online]. [cit. 2017-04-17]. Dostupné z: <http://www.lesprace.cz/casopis-lesnicka-prace-archiv/rocnik-79-2000/lesnicka-prace-c-8-00/metody-prodeje-dreva-na-pni>

Ústav pro hospodářskou úpravu lesů Brandýs nad Labem: Nejvýznamnějším vlastníkem lesů v ČR je stát [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://www.uhul.cz/rychle-informace/88-nejvyznamnejsim-vlastnikem-lesu-v-cr-je-stat>

WWF Global: Forest Certification [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: http://wwf.panda.org/about_our_earth/deforestation/forest_sector_transformation/forest_certification/

Zpráva o stavu lesa a lesního hospodářství 2015 [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: http://eagri.cz/public/web/file/505329/Zprava_o_stavu_lesa_2015.pdf

Seznam příloh:

Příloha A: Účtový rozvrh k demonstrovaným účetním případům

Příloha A: Účtový rozvrh k demonstrováním účetním případům

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

031 – Pozemky

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

11 – Materiál

111 – Pořízení materiálu

112 – Materiál na skladě

12 – Zásoby vlastní výroby

123 – Výrobky

21 – Peněžní prostředky v pokladně

211 – Pokladna

22 – Peněžní prostředky na účtech

221 – Bankovní účty

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

31 – Pohledávky (krátkodobé, dlouhodobé)

311 – Odběratelé

32 – Závazky (krátkodobé)

321 – Dodavatelé

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 - Zaměstnanci

Účtová skupina 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

45 – Rezervy

451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů (zákonné rezervy)

Účtová třída 5 – Náklady

50 – Spotřebované nákupy

501 – Spotřeba materiálu

51 – Služby

52 – Osobní náklady

521 – Mzdové náklady

53 – Daně a poplatky

54 – Jiné provozní náklady

542 – Prodaný materiál

549 – Manka a škody z provozní činnosti

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů

58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

583 – Změna stavu výrobků

586 – Aktivace vnitropodnikových služeb

Účtová třída 6 – Výnosy

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

518 – Ostatní služby

601 – Tržby za vlastní výrobky

64 – Jiné provozní výnosy

642 – Tržby z prodeje materiálu

648 – Ostatní provozní výnosy

Abstrakt

MIKOVČÁKOVÁ, Klára. *Hodnocení finanční situace a výkonnosti lesnických společností*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 75 s., 2017

Klíčová slova: Lesnictví, lesní podnik, účetní specifika, finanční situace

Předložená práce je zaměřená na hodnocení finanční situace a výkonnosti lesnických společností na území České republiky. V teoretické části se zabývá především charakteristikou podnikání v lesnictví, definicí lesního podniku a způsobu evidence podnikatelské činnosti v lesnictví. V praktické části je nejprve vytvořena struktura lesnických společností a je představen vzorek zvolených podnikatelských subjektů. Následně jsou identifikována specifika v účtování, oceňování a vykazování jednotlivých druhů lesnických společností a prostřednictvím zvolených ukazatelů finanční analýzy je demonstrován vliv těchto specifík na jejich finanční situaci a výkonnost.

Abstract

MIKOVČÁKOVÁ, Klára. *Review of financial situation and efficiency of forestry companies*. Diploma thesis. Plzeň: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Plzeň. 75 pages, 2017.

Keywords: forestry, forestry enterprise, accounting specifics, financial situation

The diploma thesis is focused on evaluation of financial situation and efficiency of forestry companies in the territory of the Czech Republic. The theoretical part deals with the characteristics of forestry business, the definition of a forestry enterprise and records of forestry business activities. In the practical part, the structure of forestry companies is established the first and a sample of business entities is presented. Then specifics in accounting, valuation and reporting of individual types of forestry companies are identified and through the selected financial analysis indicators, the impact of these specifics on their financial situation and performance is demonstrated.

