

# **Aplikace IFRS pro malé a střední podniky se zaměřením na lesní hospodářství**

**Diplomová práce**

**Vedoucí práce:**

**doc. Ing. Hana Bohušová, Ph.D.**

**Bc. Renata Trojanová**

**Brno 2014**







Ráda bych touto cestou poděkovala paní doc. Ing. Haně Bohušové, Ph.D., za odborné vedení při psaní této diplomové práce, velmi vstřícný přístup, věcné připomínky a cenné rady. Dále děkuji představitelům LDO Příbrav, především panu Ing. Petru Podhrázkému, za zpřístupnění údajů společnosti a ochotu mi pomáhat při tvorbě této práce. Také bych na tomto místě chtěla poděkovat svým blízkým, kteří mě při psaní diplomové práce a během celého mého studia podporovali a motivovali.



### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Aplikace IFRS pro malé a střední podniky se zaměřením na lesní hospodářství**

vypracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom/a, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 31. prosince 2014

---





## **Abstract**

Trojanová R., The application of IFRS for SME with focus to the forestry. Diploma thesis. Brno: Mendel University in Brno, 2014.

The diploma thesis deals with the valuation of biological assets according to IFRS for SME. Its aim is to assess the impact of the revaluation of biological assets from historical cost to fair value. In the first part of thesis there is characterized the standard for small and medium-sized enterprises. The attention is paid especially to the valuation methodology with the Section 34 – Specialised Activities and with Czech accounting legislation and then, there is the comparison of these two approaches. Practical implications of the standard are demonstrated on the data from LDO Příbyslav. The revaluation of biological assets from historical cost to fair value was done in this enterprise. Then there is the evaluation of the impact, which may occur in Czech forest enterprises thanks to the implication of the Section 34 of IFRS for SME.

## **Keywords**

International accounting standards, small and medium-sized entities, valuation, fair value, agriculture and forestry.

## **Abstrakt**

Trojanová R., Aplikace IFRS pro malé a střední podniky se zaměřením na lesní hospodářství. Diplomová práce. Brno: Mendelova Univerzita v Brně, 2014.

Diplomová práce se zabývá problematikou oceňování biologických aktiv dle IFRS pro SME. Cílem je zhodnotit dopad přecenění biologických aktiv z historických cen na reálnou hodnotu. V první části práce je popsán standard pro malé a střední podniky. Pozornost je věnována především metodikám oceňování dle sekce 34 Specializované činnosti. Praktické dopady implementace standardu jsou demonstrovány prostřednictvím údajů z LDO Příbyslav, v jehož rámci je provedeno přecenění hodnoty biologických aktiv z historických cen na reálnou hodnotu. Následně jsou zhodnoceny dopady zavedení IFRS pro SME na české zemědělské podniky.

## **Klíčová slova**

Mezinárodní účetní standardy, malé a střední podniky, oceňování, reálná hodnota, zemědělství a lesnictví.



# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b>	<b>15</b>
<b>2</b>	<b>Cíl práce a metodika</b>	<b>17</b>
<b>3</b>	<b>Zemědělství a mezinárodní standardy účetního výkaznictví</b>	<b>19</b>
3.1	Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME) .....	19
3.2	Vývoj IFRS pro SME .....	21
3.3	Malé a střední podniky.....	22
3.3.1	Výhody SME.....	23
3.3.2	Nevýhody SME.....	23
3.4	Podpora SME.....	24
3.5	Finální verze IFRS pro SME .....	25
3.6	IAS 41 – Zemědělství.....	33
3.6.1	Rozpoznání a oceňování.....	34
3.6.2	Zisky a ztráty .....	35
3.6.3	Státní dotace.....	36
3.6.4	Zveřejnění .....	36
3.7	IFRS 13 – Reálná hodnota .....	38
3.8	Sekce 34 – Specializovaná odvětví .....	38
3.8.1	Oceňování - model reálné hodnoty .....	39
3.8.2	Zveřejnění – model reálné hodnoty .....	40
3.8.3	Oceňování – model pořizovací ceny.....	40
3.8.4	Zveřejnění – model pořizovací ceny .....	40
<b>4</b>	<b>Dosažené výsledky výzkumu v oblasti oceňování reálnou hodnotou v zemědělství</b>	<b>42</b>
<b>5</b>	<b>Lesnictví v České republice</b>	<b>48</b>
5.1	Klasifikace aktiv spojených s lesnictvím .....	50
5.2	Oceňování lesních aktiv dle české právní úpravy.....	51
5.3	Vykazování lesních aktiv v podmínkách ČR.....	52

---

5.4	Rozdíly IAS/IFRS a české účetní legislativy .....	53
<b>6</b>	<b>Aplikace IFRS pro SME v podmínkách ČR</b>	<b>55</b>
6.1	Lesní družstvo obcí Přibyslav .....	55
6.2	Používané účetní metody, obecné účetní zásady, způsoby oceňování .....	56
6.3	Oceňovací metody .....	58
6.4	Ocenění biologických aktiv dle sekce 34 IFRS pro SME .....	59
<b>7</b>	<b>Diskuze</b>	<b>65</b>
<b>8</b>	<b>Závěr</b>	<b>71</b>
<b>9</b>	<b>Literatura</b>	<b>73</b>
<b>10</b>	<b>Přílohy</b>	<b>77</b>
	Příloha č. 1: Schéma podílnických obcí LDO Přibyslav .....	77
	Příloha č. 2: Členské podíly LDO Přibyslav .....	78
	Příloha č. 3: Příklad fázové kalkulace vytěženého dřeva .....	79
	Příloha č. 4: Lesní pozemky ve vlastnictví LDO Přibyslav .....	80
	Příloha č. 5: Procentuální zastoupení jehličnatých a listnatých lesů v rámci obhospodařovaných lesů dle věkových stupňů .....	83

## Seznam obrázků

<b>Obr. 1</b>	<b>Zobrazení holiny a rostoucí zásoby lesního porostu v rozvaze a výkazu zisku a ztráty (Čermáková, 2012)</b>	<b>44</b>
<b>Obr. 2</b>	<b>Schéma účtování lesního hospodářství (Dvořáková, 2012)</b>	<b>52</b>
<b>Obr. 3</b>	<b>Celkové ocenění lesa dle různých metod</b>	<b>67</b>
<b>Obr. 4</b>	<b>Schéma podílnických obcí LDO Přibyslav</b>	<b>77</b>
<b>Obr. 5</b>	<b>Fázová kalkulace vytěženého dřeva</b>	<b>79</b>

## Seznam tabulek

<b>Tab. 1</b>	<b>Struktura IFRS pro SME</b>	<b>26</b>
<b>Tab. 2</b>	<b>Příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků po sklizni</b>	<b>34</b>
<b>Tab. 3</b>	<b>Vlastnická struktura lesů v České republice v roce 2012</b>	<b>49</b>
<b>Tab. 4</b>	<b>Majetek LDO Příbyslav (v ha)</b>	<b>56</b>
<b>Tab. 5</b>	<b>Fázová kalkulace vytěženého dříví</b>	<b>58</b>
<b>Tab. 6</b>	<b>Systematika oceňování lesa</b>	<b>59</b>
<b>Tab. 7</b>	<b>Náklady a výnosy vznikající v průběhu obmýání lesa</b>	<b>62</b>
<b>Tab. 8</b>	<b>Lesy ve vlastnictví LDO Příbyslav dle věkových stupňů</b>	<b>63</b>
<b>Tab. 9</b>	<b>Ocenění biologických aktiv dle různých metod [v tis. Kč]</b>	<b>66</b>
<b>Tab. 10</b>	<b>Rozvaha dle českých právních předpisů a po zařazení rozvahových položek pro vykazování biologických aktiv</b>	<b>68</b>
<b>Tab. 11</b>	<b>Seznam členů LDO Příbyslav</b>	<b>78</b>
<b>Tab. 12</b>	<b>Lesní pozemky vykazované v rozvahové položce <i>Pozemky</i></b>	<b>80</b>
<b>Tab. 13</b>	<b>Základní kategorie dle věkových stupňů</b>	<b>83</b>

# 1 Úvod

Světová ekonomika má stále více globální charakter. V této souvislosti vzniká potřeba srovnatelnosti účetních výkazů, je nutné zrychlit komunikační cesty a především zvýšit srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. Do čela zájmu je umístěna harmonizace účetního výkaznictví, neboť právě účetní výkazy jsou zdrojem informací pro efektivní rozhodování potencionálních investorů. Významnými nástroji harmonizace účetnictví jsou Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS, účetní směrnice Evropské unie a v neposlední řadě také národní účetní standardy USA – US GAAP<sup>1</sup>. IAS/IFRS jsou standardy vydávané Výborem pro vydávání mezinárodních účetních standardů IASC<sup>2</sup>, jejich působnost je orientována především na země Evropské unie, proto jsou významným aspektem i pro Českou republiku.

Tato práce je zaměřena na harmonizaci účetnictví v oblasti zemědělství a lesnictví, jež byla jistou chvílí Výborem pro vydávání mezinárodních účetních standardů opomíjena. V roce 1994 však Výbor došel k názoru, že i tuto oblast je nutné harmonizovat neboť má od ostatních ekonomických činností specifické požadavky. Výchozím dokumentem byl australský standard AASB 1037 SGARA (Australian Accounting Standards Board 1037 Self-Generating and Regenerating assets), který byl do vydání samostatného standardu IAS 41 – Zemědělství, nejobsáhleším účetním standardem v oblasti zemědělství.

Po mnoho let představovalo právě zemědělství v rámci národního hospodářství jednu z nejdůležitějších oblastí, jelikož zaměstnávalo většinu obyvatelstva. Tato situace se změnila po druhé světové válce především v rozvinutých státech, kdy se podíl pracovníků v zemědělství postupně snižoval. Podle Dvořákové (2012) je málokterá oblast účetnictví jednotlivými účetními národními systémy tak různorodě upravena, jako právě zemědělství. Důvodem jsou rozdílné národní účetní zvyklosti a především samotná zemědělská činnost a její zvláštnosti. Oproti jiným podnikatelským činnostem má zemědělství řadu specifik, která se odráží v účetnictví zemědělských podniků. Zemědělská činnost je závislá na přírodních a ekologických podmínkách. Je spjata s životním prostředím a charakterem krajiny. Rozsah a kvalitu zemědělské produkce výrazně ovlivňuje geografická poloha, také povětrnostní podmínky a další faktory, jako jsou například škůdci či choroby, které lidský faktor může ovlivnit pouze v omezeném rozsahu. Zemědělská činnost je tedy vysoce riziková. Je nezbytné respektovat biologický charakter zemědělské produkce, jako je vegetační období, či produkční cyklus, který je obvykle delší než jeden rok. V úvahu musíme brát sezónnost výroby a s tím související výkyvy v potřebě pracovní síly, dále potřebu specializovaných strojních zařízení a vysokou nákladovost na skladování a přepravu.

Zemědělská činnost je založena na schopnosti rostlin a zvířat růst, plodit, rozmnožovat se a zvyšovat své kvalitativní vlastnosti. Všechny tyto procesy můžeme označit pojmem biologická přeměna. Právě biologická přeměna je faktor,

---

<sup>1</sup> US GAAP – General Accepted Accounting Principles

<sup>2</sup> International Accounting Standards Committee (dále v textu „IASC“)

který v rámci zemědělské činnosti přináší užitek. Její důsledky, zahrnující proces růstu, produkce, rozmnožování a degenerace, však lze jen těžko zachytit v účetních modelech založených na pořizovacích nákladech, které jsou pro ocenění aktiv zemědělské činnosti standardně využívány.

Právě zvláštnosti zemědělské činnosti vedly k tomu, že se v rámci národních úprav účetnictví vyskytovala různorodá, vzájemně nekompatibilní řešení této problematiky. Většina ekonomických subjektů věnujících se zemědělské činnosti jsou sice malé samostatné účetní jednotky, ale i tyto menší podniky hledají cizí kapitál a podporu především u finančních institucí nebo u státních agentur, a právě pro získání cizího kapitálu je stále více požadována účetní závěrka založená na srovnatelných, spolehlivých a všeobecně přijímaných účetních zásadách. (Dvořáková, 2012)

Specifickou součástí zemědělství je lesnictví. Lesní výrobní cyklus svou délkou není srovnatelný s žádným jiným výrobním cyklem, ať už se jedná o zemědělství nebo jiné odvětví. Produkční cyklus lesa začíná založením lesního porostu, pokračuje jeho ošetřováním v letech po založení, růstem a na konec těžbou dříví. Tento přirozený výrobní proces lesních produktů není v plném rozsahu zobrazen v účetnictví, které je vedeno dle platné právní úpravy ČR. V současné době nelze lesní porost ocenit a vykázat v rozvaze jako samostatnou rozvahovou položku. Podle platných právních předpisů je lesní porost součástí ocenění pozemku a jeho hodnota je vykazována společně s hodnotou tohoto pozemku v rozvahové položce *Pozemky*.

Zcela odlišný názor na problematiku oceňování a vykazování lesního hospodářství a celkově zemědělství přináší přístup Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. K tomuto přístupu se v oblasti harmonizace účetnictví přiklání i samotná Evropská unie. Směrnice regulující účetnictví byly v průběhu času stále více zastaralé a méně vyhovovaly potřebám hlubší harmonizace účetnictví. Proto Evropská komise dospěla k rozhodnutí, že by nebylo efektivní vytvářet zcela nový samostatný systém standardů a za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny IFRS (Dvořáková, 2009). Problematika zemědělství a lesnictví je v rámci IFRS řešena prostřednictvím samostatného standardu IAS 41 – Zemědělství, který byl schválen v prosinci roku 2000 a v platnost vstoupil pro účetní závěrku zahrnující období začínající první lednem 2003. Hlavním cílem standardu je upravit zachycení a vykázání biologických aktiv v účetní závěrce. Před samotným vydáním tohoto standardu proběhla diskuze, zda je pro oblast zemědělství vydání samostatného standardu nutné a potřebné. Právě specifika zemědělství a biologické přeměny, která nebyla zcela zachycena v účetních modelech a skutečnost, že zemědělské podniky stále více hledají cizí kapitál a podporu u jiných ekonomických subjektů, vyžadují spolehlivé a především široce srovnatelné zobrazení ekonomických dat účetních jednotek pro externí uživatele účetních závěrek.



## 2 Cíl práce a metodika

Cílem práce je kvantifikovat dopad změny metodiky oceňování aktiv v souladu se sekci 34 Specializované činnosti IFRS pro SME<sup>3</sup> na hodnotu biologických aktiv a zemědělské produkce v malých a středních podnicích zaměřených na lesní hospodářství. K dosažení tohoto hlavního cíle přispěje splnění několika dílčích cílů. Prvních z nich je analýza stávajících metodických postupů pro oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce dle české právní legislativy, které uplatňují zemědělské podniky a jejich komparace s metodickými požadavky IFRS pro SME, konkrétně sekce 34 Specializované činnosti. K naplnění hlavního cíle je také třeba identifikovat metodické postupy a odlišnosti IAS 41 Zemědělství, který se danou problematikou zabývá poněkud v širším měřítku než sekce 34. Dalším dílčím cílem této práce je analýza dosažených výsledků výzkumů, zabývajících se oceňováním biologických aktiv reálnou hodnotou v zemědělství a lesnictví.

Hlavním předpokladem pro zpracování této práce je prostudování teoretických podkladů a specifických metodik vybraných oblastí z hlediska české právní legislativy, Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky a plného standardu IAS 41 Zemědělství. K deskripci současných účetních postupů využívaných českými zemědělskými podniky, zaměřenými na lesní hospodářství, bude využito především zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a také vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení tohoto zákona.

Práce je rozdělena do 8 stěžejních kapitol. První část je zaměřena na význam zemědělství ve světě a jeho souvislost s malými a středními podniky. Je popsán důvod vzniku IFRS pro SME a vývojové tendence, které vzniku samostatného standardu pro malé a střední podniky předcházely a jeho finální verze. V práci je věnována samostatná kapitola vymezení malých a středních podniků, jejich výhodám a nevýhodám a dále také podkapitola, která se zabývá podporou SME. Další část práce se věnuje problematice zemědělství v mezinárodních standardech účetního výkaznictví, je popsán standard IAS 41 Zemědělství, přičemž největší pozornost je věnována metodice oceňování biologických aktiv. Dále je pro doplnění sledované problematiky stručně popsán standard IFRS 13 Reálná hodnota. V rámci IFRS pro SME je zemědělství řešeno prostřednictvím oddílu 34 Specializované činnosti. Popisu oceňovacích postupů dle tohoto oddílu je v práci věnována samostatná podkapitola. Velmi důležitou součástí této práce je analýza dosud dosažených výsledků výzkumů v oblasti oceňování reálnou hodnotou v zemědělství, které se danou problematikou zabývaly.

Pátá kapitola práce pojednává o současném stavu lesnictví v České republice. Je rozebrán obor lesnictví a je shrnut přehled současného stavu řešené problematiky dle české právní úpravy účetnictví pro oblast oceňování, zobrazování a vyka-

---

<sup>3</sup> International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities, český název Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (dále v textu „IFRS pro SME“ popř. „Standard“)

zování lesa v účetní závěrce účetní jednotky. Součástí je i podkapitola, která upozorňuje na vybrané rozdíly české účetní legislativy a IAS/IFRS.

Nejdůležitější částí práce je šestá kapitola, kde je prezentován dopad aplikace metodik oceňování dle IFRS pro SME v podmínkách České republiky. Pro praktickou ukázkou přecenění lesních biologických aktiv dle IFRS pro SME bylo osloveno Lesní družstvo obcí Příbyslav. Tematika práce se jevila představitelům družstva jako velmi zajímavá a aktuální, proto mi umožnili přístup ke svým účetním a hospodářským podkladům. Součástí této kapitoly je popis základních charakteristik družstva, účetních postupů a podmínek, ve kterých společnost hospodaří. Na základě teoretického šetření a analýzy zahraničních výzkumů, které se zabývají problematikou oceňování biologických aktiv reálnou hodnotou, byla pro přecenění hodnoty aktiv k rozvahovému dni zvolena metoda diskontovaného cash flow. Dle šetření v LDO Příbyslav jsou analyzovány náklady a výnosy, které vzniknou účetní jednotce v průběhu produkčního cyklu lesa. Tyto jsou následně diskontovány zvolenou úrokovou mírou a promítnuty do modelu čisté současné hodnoty. Pro výpočet čisté současné hodnoty je zvolen následující vzorec:

$$\check{C}SH = \sum_{t=0}^T \frac{V_t - N_t}{(1 + i_t)^t}$$

kde  $V_t$  = výnosy (výnosy v rámci jednotlivých období)  
 $N_t$  = náklady (náklady vynakládané v rámci jednotlivých období)  
 $T$  = produkční doba (obmýtí)

Dosažené výsledky práce jsou rozebrány v kapitole sedmé. Je zde nastíněn dopad přecenění dle IFRS pro SME na hodnotu biologických aktiv a na podobu účetních výkazů účetní jednotky. Závěrečná kapitola shrnuje celou problematiku oceňování biologických aktiv a uvádí možné vývojové směry do budoucna.

### **3 Zemědělství a mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

Přibližně polovinu rozlohy na evropském kontinentu tvoří zemědělská půda. Vliv zemědělství na životní prostředí je velmi významný. Dle Eurostatu (2013) jsou zemědělské oblasti domovem pro více než 56 % evropské populace. Zemědělství má na rozdíl od ostatních činností provozovaných za účelem dosažení zisku odlišný charakter. Oproti jiným odvětvím je zemědělství silně závislé na klimatických podmínkách a dalších faktorech, které mohou být lidskou činností ovlivněny jen v minimálním rozsahu. Velmi významný je pak biologický charakter zemědělské činnosti a v případě trvalých porostů či zvířat základního stáda musí být respektován především dlouhý reprodukční cyklus, který v řadě případů přesahuje délku jednoho roku. Dle Sedláčka (2010) je zemědělská činnost velmi specifická a standardními účetními metodami a postupy vykazování ji nelze věrohodně zachytit.

Výbor pro mezinárodní účetní standardy se vykazováním biologických aktiv, zemědělské produkce a jejich zvláštnostmi dlouho nezabýval. Avšak vzhledem k tomu, že se ve světě objevují významné společnosti, které provozují zemědělskou činnost a mají povinnost vykazovat v souladu s plnými IFRS, stalo se toto téma velmi aktuální. Samostatný standard pro rozpoznání, zachycování a vykazování zemědělské činnosti, který její specifika zohledňuje, vznikl v roce 2001. Příkladem společností, které mají povinnost vykazovat v souladu s IFRS, a zabývají se mimo jiné zemědělskou činností, je Luis Vuitton Moet Hennessy, Christian Dior, Unilever, Chiquita, Brands nebo Kraft. (Bohušová a Svoboda, 2013)

Podnikání v zemědělství je realizováno převážně prostřednictvím rodinných farem. Dle Eurostatu (2013) v roce 2010 působilo v rámci EU-28 přibližně 12,2 milionů zemědělských farem, které obdělávali více než 174 milionů hektarů půdy. Jak Eurostat upozorňuje, polovina z evidovaných zemědělských podniků (přibližně 6 milionů) se řadí mezi malé a střední podniky nebo mikropodniky. Pro tyto podniky, typu SME, však není výkaznictví dle IAS/IFRS primárně určeno, nicméně v roce 2009 vznikl mezinárodní standard finančního výkaznictví určený pro malé a střední podniky, který jistým způsobem specifika zemědělství také zohledňuje, a to prostřednictvím sekce 34 Specializované činnosti.

#### **3.1 Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME)**

Vznik samostatného standardu pro malé a střední podniky byl do jisté míry logickým krokem procesu celosvětové harmonizace účetnictví, jejíž počátky se datují k roku 1973, kdy byl dobrovolníky z odborné účetní praxe založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy IASC. Hlavním úkolem tohoto výboru bylo vypracovat soubor Mezinárodních účetních standardů IAS<sup>4</sup>. Potřeba vytvořit jednotné globální

---

<sup>4</sup> International Accounting Standards (dále v textu „IAS“)

účetní standardy, které by uživatelům účetních závěrek poskytovaly kvalitní a napříč světem srovnatelné finanční údaje, spustila proces, který je od té doby aktuální, permanentní a probíhá do dnes. Inspiraci Výbor získával z do té doby bezkonkurenčně nejkvalitnějších účetních amerických standardů US GAAP. V roce 2001 navázala na činnost IASC Rada pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB). Úkolem bylo vytvořit jednotná, kvalitní, srozumitelná a vymahatelná účetní pravidla pro účely celosvětového použití. Standardy nově vydávané touto radou již nejsou označovány jako IAS, ale jako IFRS (International Financial Reporting Standards) – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví<sup>5</sup>. (Dvořáková, 2006)

Plné standardy IAS/IFRS jsou vysoce kvalitní, avšak kladou nároky na náročnost a jsou spojeny s vysokými náklady. Praktická použitelnost IFRSs přichází v úvahu pouze u zlomku společností, plné standardy IAS/IFRS a z nich vyplývající pravidla pro sestavování účetní závěrky, jsou vytvořeny tak, aby vyhovovaly především potřebám velkých veřejně obchodovaných společností a jejich investorům. Proto sílil tlak, aby se v důsledku stále aktivnější mezinárodní obchodní spolupráce začalo pracovat na účetních pravidlech pro SME<sup>6</sup>. Tohoto úkolu se zhostila IASB. Uživatelé účetních závěrek malých a středních podniků mají na účetní závěrky jiné požadavky než uživatelé velkých kótovaných společností. Jedná se především o subjekty, které jsou spjaté s běžnou obchodní činností účetní jednotky, o vlastníky, zaměstnance či dodavatele, kteří se zajímají o krátkodobé výsledky společnosti, likviditu či solventnost. Oproti tomu velké korporace, které obchodují své cenné papíry na burze, musí splňovat mimo jiné náročné požadavky burz na vykazování, a tomu jsou plné standardy přizpůsobené a obsahují velmi detailní úpravu účetních pravidel. Dalším důvodem vytvoření samostatného standardu pro SME je fakt, že dodržování plné formy IFRS je pro malé a střední podniky mnohdy velmi nákladné a neúčelné z hlediska neustálých změn a aktualizací jednotlivých standardů.

Tím nejpodstatnějším důvodem je však mezinárodní srovnatelnost účetních a finančních informací o SME. Účetní normy a předpisy pro malé a střední podniky jsou v jednotlivých státech nastaveny tak, aby především vyhovovaly národním institucím a zejména daňovým zákonům, které vypovídací hodnotu účetnictví zkreslují. Porovnání podniků mezi sebou se tak stává pro potencionální globální investory či věřitele nákladné či dokonce nemožné. Příkladem potřeby srovnatelných účetních závěrek může být podnik, který žádá o zahraniční půjčku. Finanční instituce se při poskytování úvěrů, stanovování podmínek a úrokových sazeb řídí údaji z účetních závěrek. Mnoho SME má také v zahraničí své dodavatele a dlouhodobou spolupráci odvíjí od zjištěné finanční situace potencionálních dodavatelů ze zveřejňovaných účetních závěrek těchto podniků. Ratingové agentury se snaží vytvořit jedno ucelené hodnocení SME napříč hranicemi. Neexistence jednotné úpravy účetnictví vede k vyšším nárokům na odbornost uživatelů závěrek

---

<sup>5</sup> V současnosti tento název v sobě skrývá Mezinárodní účetní standardy IAS a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS (dále v textu „plné standardy“, „IFRSs“, popř. „IAS/IFRS“)

<sup>6</sup> Small and Medium-sized Entities, český název Malé a střední podniky (dále v textu „SME“)

a ke zvýšení jejich nákladů. Zkoumání výkazů vytvořených podle jiného rámce může vést ke špatnému porozumění účetních hodnot či vyvození chybných závěrů o finanční situaci zkoumaného podniku. Základní myšlenkou je, že podniky budou využívat stejný účetní rámec pro vykazování.

Standard pro malé a střední podniky by tak měl napomoci překonat překážky, odbourat odlišnosti v účetních výkazech jednotlivých států, pomoci k porovnatelnosti údajů a snížit či odstranit náklady, které vznikají v souvislosti s ověřováním účetních informací ve státě s odlišnými účetními pravidly a předpisy. Obecně lze říci, že přijetí jednotného účetního souboru pravidel povede k srovnatelnosti údajů a zároveň (v dlouhodobém horizontu) ke snížení souvisejících administrativních nákladů nejen pro SME, ale pro většinu subjektů na trhu. (IFRS pro SME, 2009)

### 3.2 Vývoj IFRS pro SME

Otázkou vytvoření standardu vhodného pro potřeby malých a středních podniků se začala zabývat v roce 2001 IASB. Byla sestavena skupina odborníků z účetní praxe, jejímž úkolem bylo vypracovat mezinárodně přijatelné účetní standardy pro podniky, které nejsou předmětem veřejného zájmu. Cílem bylo vytvořit standardy pro SME, které by byly jednotné, srozumitelné a právně vynutitelné. Předpokladem standardů pro SME byl stejný koncepční rámec, jako mají plné standardy IAS/IFRS, což by umožňovalo případný přechod na IAS/IFRS.

Vedle snahy IASB o ucelené účetní předpisy je vhodné zmínit Mezivládní pracovní skupinu expertů pro oblast mezinárodní standardizace účetnictví a účetního výkaznictví ISAR<sup>7</sup>. Tato skupina působila při Organizaci národů v Ženevě a jejím cílem bylo vytvořit koncepci účetnictví a výkaznictví pro SME. Základem projektu byla definice třech úrovní podniků s cílem zajistit snadnou prostupnost mezi úrovněmi. V kompetenci každé země pak bylo definovat parametry pro zařazení podniků do těchto skupin s přihlédnutím k ekonomickým, sociálním a právním podmínkám v jednotlivých zemích.

Další možný přístup k harmonizaci účetnictví prosazovala asociace autorizovaných účetních v Hongkongu. Tento přístup nevychází z plných IAS/IFRS, ale naopak upřednostňuje definování účetního rámce podle specifických potřeb uživatelů účetních informací o SME. (Nerudová a kol., 2009)

V červnu 2004 vydala IASB diskusní materiál pro veřejnost. Každá reakce, připomínka a názor byly Radou diskutovány a bylo k nim vydáno stanovisko. Podrobně se lze o tomto dočíst v tzv. Důvodové zprávě k IFRS SME, která je dostupná na internetových stránkách IASB<sup>8</sup>. Diskusní materiál byl velmi obecný, mimo jiné se zabýval otázkou, zda je vůbec standard pro malé a střední podniky po-

---

<sup>7</sup> ISAR – Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting

<sup>8</sup> Basis for Conclusions, dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs-and-related-material.aspx>

třebný, co by mělo být jeho cílem, jak by měly být malé a střední podniky definovány atd. Dalším diskutovaným bodem byla návaznost na plné standardy, prvotní myšlenkou byla modifikace plných standardů pro malé a střední podniky.

Následovala diskuze připravovatelů a uživatelů výkazů, ze které jednoznačně vyplynula potřeba harmonizace účetnictví a výkaznictví malých a středních podniků. Shoda se objevila i u potřeby zjednodušení standardů IAS/IFRS pro použití pro malé a střední podniky. V roce 2007 IASB zveřejnila první kompletní návrh standardu pro SME, nazvaný Exposure Draft<sup>9</sup>. Oproti plným standardům je ED výrazně zkrácen, navržené standardy rozděluje do 38 kapitol. Tento standard následně testovalo 117 podniků z 20 zemí. Předpokladem veřejného testování bylo zjištění, zda je ED aplikovatelný, srozumitelný, rozsahově přiměřený a zda je míra zátěže související s aplikací nových pravidel a postupů v účetnictví pro podniky snesitelná. V roce 2008 proběhlo zpracování hlavních připomínek a otázek plynoucích z veřejného testování. Některé oblasti ED jsou obsaženy i v konečné verzi IFRS pro SME, naopak některé byly úplně vyřazeny. Diskuze o návrhu a sporných otázkách trvala 13 měsíců. Výsledkem bylo v červnu 2009 schválení návrhu samostatného Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro SME) s účinností od července 2009. (Nerudová a kol., 2009)

### 3.3 Malé a střední podniky

V současné době je malým a středním podnikům přikládán velký význam. Jsou významným sektorem evropského hospodářství, neboť tvoří podstatnou část společností působících v členských státech. Jsou základním zdrojem pracovních příležitostí, posilují podnikatelského ducha, sociální stabilitu a jsou tedy rozhodující pro posílení konkurenceschopnosti a zaměstnanosti. Podle Evropské komise patří 99 % ze všech podniků působících na území Evropské Unie do kategorie SME, jedná se zhruba okolo 20 mil. firem. (Evropská komise, 2013) Situaci v České republice mapoval v roce 2013 Český statistický úřad. Podle provedeného průzkumu je v České republice 99,9 % ze všech firem zařazeno do kategorie SME. (ČSÚ, 2013)

Jednotná celosvětová definice pro malé a střední podniky neexistuje, jiný výklad používá národní banka, jiný Evropská unie a různé jsou také národní definice. IFRS for SMEs definuje SME jako společnosti, které nemají odpovědnost vůči veřejnosti (veřejnou odpovědnost má podnik v případě, jestliže veřejně obchoduje se svými dluhovými či majetkovými nástroji na veřejných trzích, nebo jako zmocněnec drží v rámci jedné ze svých primárních činností aktiva široké skupiny subjektů – typické pro banky, pojišťovny či svěřenecké fondy) a zveřejňují účetní závěrku pro externí uživatele (příkladem jsou vlastníci, kteří se nepodílejí na vedení společnosti, věřitelé, ratingové agentury). (IFRS for SMEs, 2009)

V právu Evropské Unie jsou SME definovány v doporučení EU 2003/361 a hlavními dělicími faktory jsou počet zaměstnanců a roční obrát nebo bilanční suma roční rozvahy.

---

<sup>9</sup> dále v textu „ED“

- *Střední podniky* tvoří organizační jednotky, které zaměstnávají 50 – 250 osob a jejichž roční obrat nepřevyšuje 50 mil. EUR, případně bilanční suma rozvahy nepřesahuje 43 mil. EUR.
- *Malé podniky* jsou organizační jednotky s méně než 50 zaměstnanci a současně obrat či bilanční suma nepřesahuje 10 mil. EUR.
- *Mikropodniky* zaměstnávají méně než 10 zaměstnanců a jejich roční obrat (či celková bilanční suma) je maximálně 2 mil. EUR.

Česká republika jako členský stát Evropské Unie převzala definici malých a středních podniků z legislativy Evropských společenství. (Nerudová a kol., 2009)

### 3.3.1 Výhody SME

V mnoha případech mají malé a střední podniky oproti velkým firmám výhodu. Mezi hlavní výhody patří:

- Schopnost elastické reakce na změny. Neexistence objemného investičního majetku, který by zužoval možnosti produkčního využití, umožňuje malým a středním podnikům rychle se přizpůsobit stávající situaci v ekonomice a změnit tak například výrobní program či samotný předmět činnosti.
- Inovační tvořivost. Inovace jsou nezbytnou podmínkou přežití na trhu. Oproti velkým firmám jsou manažeři v SME více zainteresovaní a mají více prostoru pro individuální kreativitu.
- Vytváření nových pracovních příležitostí. SME mají oproti velkým podnikům nižší náklady na zřízení pracovních míst, jak dokazuje empirický výzkum.
- Odolnost proti hospodářské recesi. Díky možnosti elastické reakce na změny jsou v období recese malé a střední podniky méně zranitelné jak velké firmy.
- Rychlost přijímání hospodářského rozhodnutí. Úzký okruh vlastníků je pro malé a střední podniky v tomto směru velkou výhodou. Vlastníci SME se podílejí osobně na řízení podniku a instanční cesty jsou tak oproti poměrům ve velkých firmách kratší.

### 3.3.2 Nevýhody SME

Samozřejmě vedle předností mají malé a střední podniky i řadu nevýhod, mezi nejvýznamnější patří:

- Omezená možnost zaměstnávání odborníků ve správě a řídicí činnosti. SME se musí řídit stejnými zákony a pravidly jako velké podniky, nemají však dostatek finančních prostředků na zaměstnávání odborníků, a proto jsou na jejich zaměstnance kladené zvýšené časové a odborné požadavky.
- Menší finanční síla a horší dostupnost úvěrových zdrojů. Nedostatek finančních prostředků znemožňuje vznik nových SME či rozvoj stávajících podniků, které tak nemohou uskutečnit své cíle a inovační záměry.
- Vyšší intenzita práce a méně příznivé pracovní podmínky. V podnicích kategorie SME je majitel zároveň i vrcholovým manažerem a cíl maximalizovat zisk

jej tak vede k vlastnímu vrcholovému pracovnímu nasazení a vyžaduje i u svých zaměstnanců intenzivní pracovní nasazení.

- Omezené možnosti získávání výhod z rozsahu produkce. Malé podniky nemají možnost získat výhody z objednání velkého množství materiálu a přicházejí tak o možnost získávat slevy a výhodnější dodací podmínky oproti velkým společnostem.
- Omezené prostředky na reklamu a propagaci. Malé a střední podniky jsou většinou zaměřeny na lokální trhy. Nízké finanční prostředky znemožňují ovlivnit cílové zákazníky pomocí reklamy, což negativně ovlivňuje velikost obrátu a zvyšování velikosti podniku. (Malach a kol, 2005)

### 3.4 Podpora SME

Množství organizačních jednotek, jejich celkový obrát v ekonomice a skutečnost, že SME zaměstnávají cca 2/3 všech pracovníků, vyvolává ze strany Evropské komise a dalších orgánů vysokou pozornost. Všechny aktivity, které Evropská unie vůči SME podniká, spadají pod jednotný rámec, kterým je iniciativa pro podporu konkurence schopnosti SME – Small Business Act (dále jen SBA). Obsahem je soubor legislativních opatření, politických závazků a praktických opatření důležitých pro rozvoj SME, zjednodušení byrokratické zátěže, přístupu k finančním prostředkům a podpora rozvoje inovací.

SBA vytyčuje soubor deseti zásad a pravidel, které jsou v rámci Evropské unie i na úrovni členských států nezbytné pro zajištění rovných podmínek pro SME, zlepšení právního a správního prostředí v Evropské unii a stimulace SME:

- vytvořit pro podnikatele a rodinné podniky takové prostředí, ve kterém budou prosperovat a kde bude jejich podnikání odměňováno;
- zajistit poctivým podnikatelům, kteří čelí úpadku, možnost dostat rychle druhou šanci;
- navrhnout zásady v duchu hesla „Zelenou SME“;
- donutit orgány státní správy, aby reagovaly na potřeby SME;
- přiblížit nástroje veřejné politiky potřebám SME, zjednodušit účast SME na veřejných zakázkách a lépe využívat možnosti vládní podpory SME;
- zjednodušit přístup SME k financování, kultivovat právní a podnikatelské prostředí podporující včasné úhrady z obchodních transakcí;
- pomoci SME využít možností, které přináší jednotný trh;
- podporovat zvyšování kvalifikace a růst inovací;
- pomoci SME využít výzev ochrany životního prostředí jako příležitosti;
- podporovat a povzbuzovat SME při využívání výhod růstu trhů.

Dále se SBA věnuje konkrétním krokům, které vedou k naplnění těchto deseti stanovených zásad ke zvýšení konkurenceschopnosti malých a středních podniků.

Evropská společenství se dále snaží podporovat SME v oblasti daně z přidané hodnoty. Základem je Směrnice Rady 2006/112/EC ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. V této souvislosti je nejdůležitější možnost



členských států osvobodovat od registrační povinnosti malé a střední podniky, které nedosáhnou limitního obratu, tedy, jejichž roční obrat je menší než ekvivalent 5000 ECU v národní měně při směnném kurzu platném k uvedenému dni. Další podpora SME v rámci DPH je možnost používání snížené sazby daně.

V rámci podpory SME v České republice je důležité zmínit zákon č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání, který definuje základní oblasti podpory SME. Dle tohoto zákona se podpora poskytuje ve formě dotace, finančního příspěvku, záruky či úvěru se sníženou úrokovou sazbou. (Nerudová a kol., 2009)

Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR se ve Zprávě o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2013<sup>10</sup> věnuje přípravě nového programového období pro rok 2014 – 2020 a Operačního programu Podnikání a inovace pro konkurenci schopnost, jehož cílem je především zvýšení počtu firem schopných posunovat či alespoň dosahovat technologickou hranici ve svém oboru, přičemž důraz bude kladen na rozvoj podnikových výzkumných, vývojových a inovačních kapacit a jejich propojení s okolním prostředím. (MPO, 2014)

### 3.5 Finální verze IFRS pro SME

Finální verze IFRS pro SME je výsledkem pětiletého jednání a má 230 stran rozsáhlého textu. Je výsledkem úsilí řady odborníků a široké veřejnosti. IFRS pro SME by především měl přispět ke zvýšení srovnatelnosti finančních výkazů firem z různých zemí, měl by zvyšovat důvěryhodnost těchto výkazů a snižovat zátěž spojenou s úpravami národních standardů. Konečná verze standardů se skládá z 35 oddílů, jedná se o ucelený dokument, který popisuje jednotlivé účetní principy vykazování. Následující tabulka zobrazuje jednotlivé části standardu pro malé a střední podniky.

---

<sup>10</sup> Dostupné z: <file:///D:/Downloads/priloha001.pdf>

Tab. 1 Struktura IFRS pro SME

	Úvod	20	Leasing
1	SME	21	Rezervy a podmíněné závazky
2	Koncepce a základní zásady	22	Závazky a vlastní kapitál
3	Prezentace finančních výkazů	23	Výnosy
4	Výkaz o finanční pozici	24	Státní dotace
5	Výkaz o komplexním výsledku a výsledovka	25	Výpůjční náklady
6	Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu a výkaz o zadržovaných příjmech	26	Platby akciemi
7	Výkaz o peněžních tocích	27	Snížení hodnoty nefinančních aktiv
8	Poznámky k finančním výkazům (příloha)	28	Zaměstnanecké výhody
9	Konsolidované a separátní finanční výkazy	29	Daně z příjmu
10	Účetní pravidla, odhady a chyby	30	Operace v cizích měnách
11	Základní finanční nástroje	31	Finanční výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách
12	Ostatní finanční nástroje	32	Události po rozvahovém dni
13	Zásoby	33	Vykazování spřízněných stran
14	Investice do přidružených podniků	34	Specializovaná odvětví
15	Investice do společných podniků	45	Přechod na IFRS pro SME
16	Investice do nemovitostí		Významový slovník
17	Pozemky, budovy a zařízení		„Derivation table“
18	Nehmotná aktiva jiná než goodwill		Zdůvodnění závěrů
19	Podniková kombinace a goodwill		Implementační příručky

Zdroj: IFRS pro SME, 2009 (vlastní zpracování)

V **Úvodu** standardu jsou definovány základní používané pojmy jako je IASB, IFRS, výkazy sloužící ke všeobecným účelům.

První sekce SME definuje základní účetní charakteristiky malých a středních podniků. Tak, jak bylo uvedeno výše, mezi SME patří podle tohoto standardu ty podniky, které nejsou předmětem veřejného zájmu a své finanční výkazy prezentují pro všeobecné účely. Tento standard mohou využít i účetní jednotky, které jsou součástí konsolidovaného celku, pokud nejsou předmětem veřejného zájmu.

**Druhý oddíl** obsahuje popis cílů účetní závěrky SME a kvalitativní charakteristiky informací v účetní závěrce. Cílem účetní závěrky podle IFRS pro SME je poskytnout informace o finanční situaci, výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky. Informace uvedené v účetní závěrce musí být srozumitelné pro všechny uživatele, relevantní pro potřeby provádět rozhodnutí, významné a spolehlivé. Účetní jednotky musí dodržovat zásadu opatrnosti, kompletnosti, srovnatelnosti a včasnosti.

Součástí druhého oddílu je i vymezení finanční pozice účetní jednotky – vztah mezi aktivy, závazky a vlastním kapitálem k určitému datu. Finanční pozice je zveřejňována prostřednictvím výkazu o finanční pozici. Aktivum je „zdroj ovládaný účetní jednotkou, jehož existence je výsledkem minulých událostí a od něhož se

očekává, že přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch“. Závazek je „současnou povinností účetní jednotky, která vznikla na základě minulých událostí a od jejíhož vypořádání se očekává, že vyústí v odliv zdrojů ekonomického prospěchu z účetní jednotky“. Vlastní kapitál je „zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků“.

Dalším definovaným pojmem tohoto oddílu je výkonnost, tedy vztah mezi náklady a výnosy účetní jednotky v průběhu účetního období. Účetní jednotky mohou toto vykazovat buď v jednom výkazu – výkazu o úplném výsledku, nebo ve dvou účetních výkazech – výsledovce a výkazu o úplném výsledku. Výnosy jsou definovány jako „zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období formou zvýšení nebo zlepšení aktiv nebo snížení závazků, které vede ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků“. Náklady jsou „snížení ekonomického prospěchu během účetního období formou úbytku či spotřeby aktiv nebo zvýšení závazků, které vede ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením vlastníků“. Definice výnosů zahrnuje jak běžné výnosy, tak zisky (gains). Definice nákladů obsahuje provozní (běžné) náklady a ztráty (losses). Aktiva, pasiva, náklady i výnosy jsou položky, které se účetně vykazují, jestliže je pravděpodobné, že přinesou účetní jednotce v budoucím období ekonomický prospěch a jestliže mají tyto položky spolehlivě určitelnou pořizovací cenu.

Proces oceňování vymezuje IFRS pro SME jako proces stanovení peněžních částek, kterými účetní jednotka oceňuje aktiva, závazky, výnosy a náklady ve své účetní závěrce. Standard vymezuje dvě základní oceňovací báze používané při prvotním vykazování, a to oceňování historickou cenou nebo oceňování reálnou hodnotou.

Historická cena vychází ze skutečně vynaložených původních nákladů při pořízení aktiv. Amortizovaná historická cena je pak taková, kde je historická cena snižena o náklady. Oceňování na bázi historických cen je dosud nejvíce využíváno metodou v IFRS.

Reálná hodnota je částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek. Tedy cena aktivního trhu. V případě, že pro konkrétní aktivum neexistuje aktivní trh, lze reálnou cenu v návaznosti na cenu poslední transakce, nedošlo-li ke změně, cenu podobného aktiva s přihlédnutím k rozdílům, nebo současnou hodnotou peněžních toků.

Následné oceňování se liší podle typu aktiv. Jedná-li se o finanční aktiva (např. peníze, vklady na požádání, účty, platební poukázky, atd.) a finanční závazky (př. úvěr) standard požaduje ocenění v historické amortizované ceně po odečtení všech snížení jejich hodnoty.

Nefinanční aktiva oceňuje účetní jednotka v okamžiku prvotního rozpoznání většinou v historické ceně, následné oceňování jsou však oceňovány v souladu s jednotlivými sekcemi IFRS pro SME prostřednictvím jinýchází. Příkladem je účetní jednotka, která oceňuje pozemky, budovy a zařízení v nižší z hodnot – zůstatková cena a zpětně získatelná hodnota. Naopak pro některé položky IFRS pro SME povoluje nebo doporučuje použít oceňování na bázi reálné hodnoty. Právě

mezi tyto položky můžeme zařadit biologická aktiva<sup>11</sup> a zemědělskou produkci, tyto jsou v okamžiku sklizně oceňovány reálnou hodnotou sníženou o předpokládané náklady spojené s prodejem.

**Oddíl třetí** stanovuje požadavky na kompletní účetní závěrku v souladu. Základním požadavkem je věrné zobrazení, na jehož základě účetní jednotky věrně popisují finanční pozici, výkonnost podniku a peněžní toky této jednotky. Při sestavování finančních výkazů je třeba zhodnotit i schopnost účetní jednotky pokračovat dále ve své činnosti (tzv. going concern, neomezené trvání podniku). Podnik musí zvážit veškeré dostupné informace o budoucnosti účetní jednotky nejméně na 12 měsíců od rozvahového dne. Pokud účetní jednotka zjistí, že je život podniku ohrožen, musí tuto skutečnost uvést v příloze k finančním výkazům. Finanční výkazy jsou standardně sestavovány jednou ročně. Pro dodržení zásady srovnatelnosti je třeba dodržovat stejné metodické postupy a stejnou klasifikaci položek finančních výkazů. Povinností účetní jednotky je také uvádět srovnatelné informace pro všechny položky výkazů, to znamená, že musí uvést informace za předchozí období.

Kompletní sada finančních výkazů vyžadovaných v souladu s IFRS pro SME obsahuje:

- výkaz o finanční pozici (rozvaha),
- buď samostatný výkaz o úplném výsledku za účetní období (obsahuje všechny položky nákladů a výnosů a položky úplného výsledku) nebo samostatnou výsledovku a samostatný výkaz o úplném výsledku,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu za účetní období,
- výkaz o peněžních tocích za účetní období,
- přílohu, která obsahuje účetní pravidla a jiné vysvětlující informace.

Každý výkaz musí být jasně označen. Musí být uvedeno jméno účetní jednotky, označení zda se jedná o individuální nebo konsolidované finanční výkazy, data, ke kterým jsou výkazy sestaveny a za které období jsou sestaveny, měny vykazování a zaokrouhlovací pravidla.

**Čtvrtá část** standardu se věnuje rozvaze. V této části jsou vymezeny základní požadavky na rozvahu a způsob zveřejňování těchto informací. Ve výkazu o finanční pozici musí účetní jednotka zveřejnit minimálně informace o peněžních prostředcích a jejich ekvivalentech, o pohledávkách, finančních aktivech, zásobách, pozemcích, budovách a zařízeních, dále o investicích do nemovitostí, o nehmotných aktivech, biologických aktivech, o závazcích, o investicích do přidružených a společných podniků, o finančních a daňových závazcích, o menšinových podílech a vlastním kapitálu připadajícím vlastníkům mateřské společnosti.

Standard nepředepisuje přesný formát a pořadí, ve kterém mají být položky zveřejňovány, pouze poskytuje seznam položek, které svou povahou vyžadují prezentaci ve výkazu o finanční pozici. Rozvaha bývá velmi stručná, všechny podrob-

---

<sup>11</sup> biologické aktivum definuje IAS 41 Zemědělství – jedná se o živé zvíře či rostlinu, zemědělský výrobek je produkt z biologických aktiv účetní jednotky (IFRSs, 2008)

nější informace jsou uvedeny v příloze, která proto bývá rozsáhlá a podrobná. Rozvaha může mít buď vertikální či horizontální formát.

**Pátá část** je věnována výkazu o finanční pozici, který uživatelům poskytuje informace o výkonnosti podniku. Jak již bylo zmíněno, účetní jednotka může informace zveřejňovat buď formou jednoho výkazu o komplexním výsledku, nebo prostřednictvím dvou samostatných výkazů – výsledovky a výkazu o plném výsledku.

V případě pouze jediného výkazu o komplexním výsledku jsou veškeré položky ovlivňující jeho výši zachyceny v období, za které je výkaz sestavován. Změny v účetní politice, opravy, chyby a jejich dopad jsou tak zachyceny retrospektivně do předchozího účetního období. Účetní jednotka zde musí zveřejnit výnosy, finanční náklady, podíl na zisku či ztrátě z investic do přidružených či společných podniků, daňové náklady, souhrnnou částku (zahrnující zisk nebo ztrátu z ukončených činností, zisk nebo ztrátu po zdanění vykázanou v souvislosti s oceňováním aktiv, které jsou určeny k prodeji v reálné hodnotě snížené o náklady spojené s prodejem), výsledek, každou položku úplného ostatního výsledku, podíl na výsledku přidružených a společných podniků účtovaný ekvivalenční metodou, celkový úplný příjem. Do tohoto výkazu jsou tedy zahrnuty operace, kterou jsou zachyceny výsledkově v účetním systému a vstupují do výsledovky a také rozvahově zachycené operace, které ovlivňují výši vlastního kapitálu.

V případě sestavování dvou samostatných výkazů, budou položky zisku a ztráty, položky jiných komplexních příjmů, podíly na komplexním výsledku přidružených a společných podniků a celkový komplexní příjem vykazovány v samostatném výkazu o komplexním výsledku. Ostatní položky budou vykázané ve výsledovce.

**Šestý oddíl** se věnuje výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, jsou zde vykázané zisk nebo ztráta za období, ostatní položky komplexního výsledku, účinky změn v účetních pravidlech, opravy, chyby a transakce s vlastníky. V případě, že jedinou změnou ve vlastním kapitálu za účetní období jsou změny z titulu zisku či ztráty, transakcí s vlastníky a úprav vlastního kapitálů kvůli opravám chyb minulých období a změn účetních pravidel, umožňuje standard místo výkazu o komplexním výsledku a výkazu o změnách ve vlastním kapitálu zveřejnit pouze jeden výkaz, a to výkaz zadržovaných zisků.

**Sekce sedm** popisuje požadavky na sestavování výkazu peněžních toků. Výkaz by měl podle standardů osvětlovat příčiny změn ve výši peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Účetní jednotka tedy sestavuje výkaz o finančních tocích za účetních období, klasifikovaných na provozní činnosti, investování a financování. IFRS pro SME definuje pojmy peněžní ekvivalent (krátkodobé, vysoce likvidní investice, držené k úhradě krátkodobých peněžních závazků), provozní činnost (je hlavní činnosti účetní jednotky, při které vznikají výnosy, příkladem jsou příjmy z prodeje zboží a služeb, peněžní platby dodavatelům za zboží a služby), investiční činnost (je pořizování a vyřazování dlouhodobých aktiv a ostatních investic nezahrnutých v peněžních ekvivalentech, například peněžní platby za nákup pozemků, budov a zařízení) a financování (jsou činnosti, ze kterých vyplývají změny vloženého kapitálu a výpůjček účetní jednotky).

IFRS pro SME udává dvě metody, jimiž lze sestavit výkaz peněžních toků z provozní činnosti. Nepřímá metoda, zobrazuje ve výkazu čisté peněžní toky z provozní činnosti, kdy je výsledek upraven o vlivy nepeněžních transakcí, o změny stavu zásob a provozních pohledávek a závazků. Přímá metoda zobrazuje informace o hlavních druzích hrubých peněžních příjmů a plateb.

**Osmý oddíl** IFRS pro SME klade nároky na přílohu účetní závěrky. Příloha musí obsahovat účetní pravidla, zveřejňovat účetní informace požadované tímto standardem, které nejsou zveřejněny jinde a poskytovat informace, které jsou významné pro pochopení účetní závěrky, které nejsou uvedeny jinde.

**Devátá sekce** definuje okolnosti, za kterých účetní jednotka sestavuje konsolidovanou účetní závěrku a postupy při jejím sestavování. Součástí je i návod na individuální účetní závěrku a kombinovanou účetní závěrku.

**Oddíl 10** definuje účetní pravidla, postupy a jejich aplikaci při sestavování účetní závěrky. Zabývá se také změnami v účetních odhadech a opravami chyb ve výkazech za minulá účetní období.

Následující dva oddíly se zabývají finančními nástroji, jejich vykazováním, odúčtováním, oceňováním a zveřejňováním. **Oddíl 11** se vztahuje na základní finanční nástroje a týká se všech účetních jednotek. **Oddíl 12** se vztahuje na ostatní, složitější finanční nástroje a transakce.

**Oddíl 13** obsahuje principy vykazování a oceňování zásob. Zásoby vymezuje jako aktiva:

- držená k prodeji v rámci běžného podnikání,
- ve výrobním procesu určená k prodeji,
- ve formě surovin nebo materiálu spotřebovávaných ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

Tato část standardu se vztahuje na všechny zásoby s výjimkou:

- nedokončené výroby vyplývající z dlouhodobých zakázek, včetně přímo souvisejících smluv o službách (Oddíl 23),
- finančních nástrojů (Oddíl 11 a 12),
- biologických aktiv a zemědělské produkce v okamžiku sklizně (Oddíl 34).

Dále se tento oddíl nevztahuje na zásoby držené výrobcí zemědělských a lesních výrobků, zemědělské produkce po sklizni, nerostů a nerostných produktů v případě, kdy jsou tyto produkty oceňovány reálnou hodnotou sníženou o náklady spojené s jejich prodejem a přeceňované do výsledku. Dále se nevztahuje na zásoby držené komoditními brokery a dealery, kteří také oceňují své zásoby reálnou hodnotou sníženou o náklady spojené s prodejem a přeceňované do výsledku.

Tento oddíl říká, že účetní jednotka oceňuje zásoby v nižší hodnotě z pořizovací ceny a prodejní ceny snížené o náklady na dokončení a prodej.

Do pořizovací ceny zásob se promítají všechny náklady na nákup (cena pořízení, daně, cla, dopravné, manipulační náklady apod.), náklady na přeměnu (náklady přímo související s jednotkou produkce, například přímé mzdy) a ostatní nákla-

dy vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu.

Pořizovací cenou zásob zemědělské produkce sklizené z biologických aktiv oceněné reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady spojené s jejich prodejem je právě tato reálná hodnota.

Dále se oddíl zabývá různými technikami určení pořizovací ceny, jako je například metoda standardních nákladů, metoda maloobchodního prodeje nebo poslední známá nákupní cena.

**Oddíl 14** se zabývá vykazováním přidružených společností v konsolidované účetní závěrce a dále účetní závěrkou investora, který není mateřskou společností, ale má podíl v jedné nebo více přidružených společnostech.

**Oddíl 15** se vztahuje na společné podniky v konsolidované účetní závěrce a na účetní závěrku investora, který opět není mateřskou společností, ale je spolupodnikatelem v jedné nebo více účetních jednotkách.

**16. oddíl** se zabývá investicemi do pozemků a budov, tedy nemovitostí, jejichž reálná hodnota může být spolehlivě určena bez neúměrných nákladů nebo úsilí.

Účtování pozemků, budov, zařízení a nemovitostí, jejichž reálná hodnota nemůže být spolehlivě určena, je předmětem **oddílu 17**. Pozemku, budovy a zařízení jsou aktiva, jež jsou držena pro použití ve výrobě nebo při poskytování služeb či zboží, pro pronájem nebo z administrativních důvodů. Jsou to aktiva, u kterých se očekává využití ve více účetních obdobích. Nepatří sem biologická aktiva spojená se zemědělskou činností, práva k těžbě nerostů a k využívání nerostných surovin.

**Oddíl 18** se zabývá nehmotnými aktivy jinými než goodwill a nehmotnými aktivy, drženy účetní jednotkou k prodeji v rámci běžného podnikání.

Následující **devatenáctý oddíl** je věnován účtováním podnikových kombinací, poskytuje návod na identifikaci nabyvatele, vymezení ceny podnikové kombinace a na připojení této ceny k nakoupeným aktivům, závazkům a rezervám na převzaté podmíněné závazky. Do této sekce spadá i goodwill v okamžiku podnikové kombinace a následně.

**20. oddíl** IFRS pro SME se široce věnuje leasingům. **Sekce 21** rezervám, podmíněným závazkům a podmíněným aktivům. **22. sekce** IFRS pro SME obsahuje principy pro klasifikaci finančních nástrojů jako závazků nebo jako vlastního kapitálu. Osvětluje účtování kapitálových nástrojů vydaných jednotlivcům a jiným stranám, kteří pak vystupují jako vlastníci a investoři kapitálových nástrojů.

**Oddíl 23** je věnován výnosům, které plynou z prodeje zboží či služeb, stavebních smluv, kde je účetní jednotka v roli dodavatele, užití aktiva jiným subjektem z čehož vzniká úrok, dividenda nebo licenční poplatek.

Státní dotace jsou hlavním předmětem zájmu **oddílu 24**, který se věnuje především jejich účtování. Státní dotaci se rozumí podpora ze strany státu ve formě finančních zdrojů na účetní jednotku výměnou za splnění předem daných podmínek týkajících se provozní činnosti účetní jednotky.

**25. oddíl** se vztahuje k účtování o výpůjčních nákladech. Výpůjční náklady jsou ostatní náklady a úroky, které účetní jednotce vznikají v souvislosti s tím, že si půjčuje fondy.

**26. oddíl** upravuje vykazování a oceňování úhrad vázaných na akcie vypořádané buď kapitálovými nástroji, nebo v hotovosti.

Na účtování o snížení hodnoty aktiv se zaměřuje **27. oddíl**. Ke ztrátě ze snížení hodnoty aktiv dochází v případě, že účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně ziskatelnou částku.

**Sekce 28** IFRS pro SME se zabývá zaměstnaneckými požitky, což jsou všechny formy protihodnot poskytované zaměstnancům účetní jednotkou za jimi poskytnuté služby.

Daň ze zisku a její účtování je předmětem **29. oddílu** standardu. Pro účely tohoto standardu jsou mezi daně zařazeny všechny domácí i zahraniční daně, jež jsou založené na zdanitelných ziscích.

Standard dovoluje účetním jednotkám provádět zahraniční aktivity dvěma způsoby. Může mít transakce v zahraniční měně, nebo může vlastnit zahraniční jednotky. Dovolena je i prezentace účetní závěrky v cizí měně. V **části 30** IFRS pro SME jsou vytyčena pravidla, jak zahrnou transakce v cizí měně a zahraniční jednotky do účetní závěrky účetní jednotky.

Podstatou **oddílu 31** je požadavek, aby účetní jednotka, jejíž funkční měnou je měna hyperinflační ekonomiky, sestavovala účetní závěrku upravenou o dopady této hyperinflace.

**Oddíl 32** upravuje principy vykazování, oceňování a zveřejňování událostí, které se stanou v období po skončení účetního období a okamžikem kdy je účetní závěrka schválena k vydání. Takovéto události mohou být příznivé i nepříznivé.

**Sekce 33** IFRS pro SME se zabývá zveřejňováním spřízněných stran. Standard požaduje, aby v účetní závěrce bylo upozorněno na možnost, že její finanční situace a výsledek byly ovlivněny existencí spřízněných stran a transakcemi a nesplacenými částkami s těmito stranami.

**Oddíl 34** - tento oddíl IFRS pro SME poskytuje návod účetním jednotkám na tvorbu účetního výkaznictví, které se zabývají jednou z těchto tří speciálních činností – zemědělstvím, těžební činností nebo licencovanými službami

Poslední **35. část** IFRS pro SME se zabývá situací, kdy účetní jednotka přechází na IFRS pro SME, ať už z plných IFRS nebo jiných mezinárodních standardů nebo národních účetních předpisů. (IFRS pro SME, 2009)

Další kapitoly se zaměřují na zemědělství, neboť právě v tomto odvětví jsou největší problémy se srovnatelností finančních výkazů a to hlavně vlivem oceňování zemědělských aktiv. Nejprve je oblast rozebrána z pohledu plných standardů IFRSs a dále je detailněji popsán Oddíl 34, jež tuto oblast upravuje v rámci IFRS pro SME.



### 3.6 IAS 41 – Zemědělství

Cílem standardu je zachytit užívání biologických aktiv, jejich vykazání v účetní závěrce a zveřejnění. Vzhledem ke schopnosti biologické přeměny jsou biologická aktiva vydělena z rámce dlouhodobých aktiv k používání a zásob upravených IAS 2 – Zásoby.

Zemědělská činnost se skládá z mnoha činností, jejichž podstatou je přítomnost živého organismu. Jedná se o řízenou biologickou přeměnu biologických aktiv. Spadá sem chov dobytka, lesní hospodářství, jednoletá či víceletá sklizeň, setí a sadba, obdělávání ovocných stromů a plantáží, vinic a chmelnic, pěstování květin a vodní hospodářství s lovem ryb.

Biologické aktivum je živé zvíře nebo rostlina. Skupinou biologických aktiv se pak rozumí agregace podobných žijících zvířat nebo rostlin.

Biologická přeměna zahrnuje proces růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní a kvantitativní změny v biologickém aktivu. Schopnost biologické přeměny je základním faktorem, jenž nese užitek v zemědělské výrobě. Sklizeň představuje okamžik oddělení produktu od biologického aktiva. Zemědělský výrobek je sklizený produkt biologického aktiva.

Předmětem standardu jsou tedy biologická aktiva, zemědělská produkce v okamžiku sklizně a státní dotace související se zemědělskou činností. Standard se nezabývá zpracováním zemědělské produkce po sklizni, v tomto okamžiku je na sklizenou produkci aplikován IAS 2 – Zásoby. Součástí standardu jsou definice vybraných pojmů biologické aktivum, biologická přeměna, zemědělská činnost, aktivní trh, reálná hodnota (reálná hodnota je částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek, tedy cena aktivního trhu). Dále standard definuje prodejní náklady (jsou přírůstkové náklady, které se vztahují přímo k vyřazení aktiva, kromě nákladů na financování a daně ze zisku), účetní hodnotu (představuje hodnotu, ve které je aktivum zachyceno ve finančních výkazech). Předmětem standardu nejsou pozemky a nehmotná aktiva spjatá se zemědělskou činností. Tabulka číslo 2 zobrazuje příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků, které jsou výsledkem dalšího zpracování po sklizni.

Tab. 2 Příklady biologických aktiv, zemědělské produkce a výrobků po sklizni

Biologická aktiva	Zemědělská produkce	Výrobek po sklizni
Ovce	Vlna	Vlněná příze, koberce
Stromy v pěstěném lese	Pokácené stromy	Kmeny, stavební dříví
Rostliny	Bavlna	Příze, oblečení
Dojnice	Mléko	Sýr
Prasata	Poražené kusy	Párky
Keře	Listy	Čaj
Réva	Hrozny	Víno
Ovocné stromy	Sklizené ovoce	Zpracované ovoce

Zdroj: IFRSs, 2009, vlastní zpracování

### 3.6.1 Rozpoznání a oceňování

IAS 41 říká, že účetní jednotka vykazuje biologické aktivum tehdy a jenom tehdy, jestliže účetní jednotka ovládá toto biologické aktivum jako výsledek minulých událostí, budoucí ekonomické přínosy z tohoto aktiva poplynou účetní jednotce a jestliže je reálná hodnota či pořizovací náklady tohoto aktiva spolehlivě určitelná.

V souladu s tímto standardem musí být každé biologické aktivu oceněno v okamžiku výchozího rozpoznání a ke konci každého účetního období v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady. Výjimkou je situace, kdy pro dané biologické aktivum neexistuje vhodný aktivní trh a alternativní možnosti výpočtu reálné hodnoty jsou zjevně nespolehlivé. V takovéto situaci je biologické aktivum oceněno v jeho pořizovacích nákladech snížených o oprávků a ztráty ze snížené hodnoty.

Pro snadnější určení reálné hodnoty biologického aktiva nebo zemědělské produkce je možné vytvořit skupinu biologických aktiv nebo zemědělské produkce podle podstatných vlastností, které se shodují s vlastnostmi využívanými trhem pro stanovení ceny, například stáří nebo kvalita.

V mnoha případech účetní jednotky uzavírají smlouvy o prodeji svých biologických aktiv nebo zemědělské produkce k budoucímu datu. Tyto ceny nejsou pro určení reálné hodnoty aktiva relevantní, neboť reálná hodnota odráží běžný trh, na kterém obchoduje ke koupi svolný kupující a prodávající. Reálná hodnota se tedy nepřizpůsobuje smluvně sjednaným cenám. Stává se, že sjednaná smlouva o prodeji biologických aktiv nebo zemědělské produkce je pro účetní jednotu nevýhodná. Na takovou tu smlouvu je aplikován IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky.

Nejideálnější situací je existence aktivního trhu s biologickým aktivem při jeho současném umístění a stavu. Základnou pro určení reálné hodnoty aktiva je kótovaná cena na tomto aktivním trhu. V případě existence více relevantních trhů, využije účetní jednotka cenu toho trhu, který hodlá při prodeji biologického aktiva využít.

Alternativou k určení reálné hodnoty biologického aktiva při neexistenci aktivního trhu pro toto aktivum může být použití tržní ceny podobného aktiva s úpravou odrážející rozdíly, použití poslední dosažené tržní ceny transakce v pří-

padě, že se nezměnily ekonomické poměry od data této transakce k bilančnímu dni, nebo jako alternativa mohou být použita sektorová měřítka (například vyjádření hodnoty ovocného sadu pomocí množství sklizeného ovoce). Tyto informační zdroje však mohou vést k rozdílným závěrům. Úkolem účetní jednotky je zvážit tyto rozdíly a dosáhnout co nejspolehlivějšího odhadu reálné hodnoty v co nejužším pásmu racionálních odhadů.

Můžou nastat určité okolnosti, kdy pro aktivum v jeho současném stavu není k dispozici jeho tržně určená cena nebo hodnota. Účetní jednotka tedy k určení reálné hodnoty může využít diskontovanou současnou hodnotu očekávaných čistých peněžních příjmů z daného aktiva. Účelem přepočtu je určení reálné hodnoty biologického aktiva při jeho současném umístění a v současných podmínkách. Požadavek standardu na zachycení současných podmínek však vylučuje zahrnutí jakéhokoliv očekávaného budoucího zvýšení hodnoty z další biologické přeměny, sklizně či prodeje. Toto tedy neumožňuje stanovit současnou hodnotu tak, aby byla vhodnou cestou ke zjištění tržní hodnoty.

Finanční toky, které souvisejí s financováním aktiv, zdaněním nebo obnovou biologických aktiv po sklizni (například výdaje na nové osázení stromů v pěstěném lese po vytěžení) nejsou do tohoto výpočtu dle standardu zahrnovány.

Standard říká, že reálná hodnota může být v některých případech velmi blízká pořizovacím nákladům, zejména pokud od vynaložení prvotních pořizovacích nákladů na dlouhodobé aktivum a koncem účetního období uplynula jen krátká doba (například vysázené nové stromky těsně před koncem účetního období), nebo je vliv biologické transformace podle předpokladů na cenu nevýznamný (například počátečním stádiu růstu u stromu, který má třicetiletý produkční cyklus).

IAS 41 – Zemědělství říká, že pro některá biologická aktiva, fyzicky spojená s pozemkem (například strom v pěstěném lese), neexistuje samostatný aktivní trh. Může ale existovat aktivní trh pro tzv. kombinovaná aktiva, tedy pro biologická aktiva, s neobdělávaným pozemkem a s hodnotou zlepšení půdy jako jedním celkem. Účetní jednotka využívá informace o kombinovaných aktiv k vyjádření reálné hodnoty biologického aktiva. Příkladem je zjištění reálné hodnoty biologického aktiva odečtením reálné hodnoty neobdělávaného pozemku a hodnoty zlepšení půdy.

Zemědělská produkce je v okamžiku sklizně vždy oceňována reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady. Standard říká, že reálná hodnota zemědělské produkce v okamžiku sklizně je vždy spolehlivě určitelná.

### 3.6.2 Zisky a ztráty

Standard se zabývá vznikem ztráty či zisku při výchozím rozpoznání biologického aktiva oceněného reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady. Tento zisk nebo ztráta je pak zahrnut do toho období, ve kterém vznikl, nebo vznikla. Ztráta vzniká v případě, že jsou prodejní náklady vyšší než reálná hodnota biologického aktiva. Zisk při prvotním rozpoznání může vzniknout například v okamžiku narození tele.

### 3.6.3 Státní dotace

Standard rozlišuje v souvislosti s biologickými aktivy podmíněné a nepodmíněné dotace. V případě nepodmíněných dotací, které se vztahují k biologickému aktivu oceňovanému v reálné hodnotě snížené o prodejní náklady, se tato dotace, když je přiznána, považuje za výnos. Podmíněná dotace je uznána jako výnos tehdy a pouze tehdy, pokud jsou splněny podmínky se státní dotací spojené. Podmínky a lhůty spojené se státní dotací jsou různé. Příkladem podmínky je požadavek na účetní jednotku, aby hospodařila na konkrétním území po dobu pěti let. V případě, že účetní jednotka hospodaří v lokalitě po dobu kratší než pět let, musí státní dotaci vrátit v plné výši. Dokud tedy neuplyne 5 let, státní dotace není rozpoznána jako výnos. Dovoluje-li však podmínka, aby byla část dotace uznána jako výnos po uplynutí určitého časového období, je tato dotace uznána jako výnos v poměrné výši k časovému úseku.

### 3.6.4 Zveřejnění

V této části standard udává základní povinnosti účetní jednotky, která hospodaří s biologickými aktivy a zemědělskou produkcí, klade požadavky na klasifikaci biologických aktiv a údaje zveřejňované u jednotlivých skupin aktiv.

Standard požaduje rozlišení biologických aktiv na konzumovatelná (určená ke konzumaci, dále členěná podle jednotlivých druhů, plodin atd.) a plodící biologická aktiva (dále členěna do skupin). Zemědělská produkce nebo prodávána biologická aktiva jsou konzumovatelná aktiva, například se jedná o ryby v sádkách, dobytek určený pro výrobu masa nebo stromy rostoucí pro využití jako stavební dřevo. Plodící biologická aktiva mají biologickou schopnost reprodukovat a obnovovat živý organismus, například dobytek, který je chován pro mléko, vinná réva, ovocné stromy či stromy, ze kterých se sklízí palivové dříví a přitom zůstávají uchovány. V rámci obou skupin se pak biologická aktiva člení na zralá a nezralá. Zralá biologická aktiva již dosáhly stádia vhodného k jejich zamýšlenému užití. U konzumovatelných biologických aktiv to znamená, že jsou schopná sklizně, u plodících to znamená, že jsou schopna přinést pravidelnou úrodu. Každá účetní jednotka musí ve své účetní závěrce popsat, na jakém základě provedla klasifikaci biologických aktiv.

Účetní jednotka ve své účetní závěrce popíše:

- druhy činností, které se vztahují ke každé skupině biologických aktiv,
- nefinanční výši nebo odhad fyzického množství:
  - každé skupinu biologických aktiv podniku na konci období,
  - zemědělské produkce sklizené v průběhu období,
- existenci a účetní hodnotu biologických aktiv, u kterých je omezeno vlastnické právo a účetní hodnotu biologických aktiv sloužících jako zástava na zajištění závazků,
- částku závazků vyvolaných přírůstkem nebo nákupem biologických aktiv,
- strategii řízení finančních rizik souvisejících se zemědělskou činností.

Podnik musí zveřejnit údaje týkající se oceňování v reálné hodnotě. Musí zveřejnit metody a významné předpoklady aplikované při určení reálné hodnoty u každé skupiny zemědělské produkce a biologického aktiva v okamžiku sklizně.

V případě každé samostatně vykazované skupiny biologických aktiv je účetní jednotka povinna vykázat příčiny změn v účetní hodnotě mezi počátkem a koncem běžného období, v členění na:

- zisk nebo ztrátu pocházející ze změny reálné hodnoty snížené o odhadnuté náklady prodeje,
- zvýšení nebo snížení způsobená nákupem, prodejem či sklizní,
- zvýšení v důsledku podnikové kombinace,
- náklady nebo výnosy vznikající v důsledku nepříznivých klimatických podmínek, virovými stavy a ostatními přírodními faktory, pokud jsou svou podstatou a dopadem významné pro posouzení výkonnosti podniku za dané období.

Zveřejnění těchto informací umožní uživatelům účetní závěrky posoudit, jak velká část z celkové změny hodnoty vznikla v důsledku přecenění aktiv a jak velká část změny hodnoty byla spojena se změnou množství aktiv ve skupině, v důsledku nákupů, prodejů, počtu úhynů a podobně.

Standard dále požaduje oddělené zveřejnění různých vlivů, které mají dopad na reálnou hodnotu biologického aktiva. Jedná se o fyzické změny aktiva a o změny cen na trhu. Tato informace se velmi hodí při určování výkonnosti účetní jednotky za období či při prognózách do budoucích období.

Pro biologická aktiva oceněná na bázi pořizovacích nákladů požaduje standard dodatečné zveřejnění následujících informací:

- popis těchto biologických aktiv,
- vysvětlení, proč není reálná hodnota spolehlivě měřitelná,
- pásmo odhadu, pokud je možné jej zjistit, ve kterém se s vysokou pravděpodobností reálná hodnota pohybuje,
- popis použitých metod odpisování,
- doby použitelnosti a použité odpisové sazby,
- hrubou účetní hodnotu a oprávkou (spolu s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na začátku a na konci období.

Odděleně pak standard vyžaduje zveřejnění informací o tvorbě a rozpouštění opravných položek a o výši odpisů, které se vznikají v souvislosti se změnami v účetní hodnotě aktiv mezi počátkem a koncem období.

Tento standard nabývá účinnosti pro účetní závěrky sestavované za účetní období začínající 1. ledna 2003 a později. Pro tento standard nejsou vedena žádná přechodná opatření a je přijímán ve shodě se standardem IAS 8. (IFRSs, 2008)

### 3.7 IFRS 13 – Reálná hodnota

Tento standard vznikl v roce 2011 a stanovuje jednotný rámec pro oceňování reálné hodnoty a poskytuje podrobný návod jak oceňovat reálnou hodnotu finančních i nefinančních aktiv a závazků. V zájmu zvýšení srovnatelnosti a konzistence při oceňování reálnou hodnotou stanovuje standard hierarchii reálných hodnot, která řadí vstupní veličiny použité oceňovací technikou zvolenou pro stanovení reálné hodnoty do tří úrovní. Nejvyšší důležitost je přiřazena neupraveným cenám kótovaným na aktivních trzích pro identická aktiva nebo závazky (vstupy na úrovni 1) a nejnižší důležitost pak nepozorovatelným vstupním veličinám (vstupy na úrovni 3).

V souvislosti s reálnou hodnotou při prvotním vykázání aktiva či závazku standard 13 říká, že reálnou hodnotou získaného aktiva či závazku je cena, která by byla získána při prodeji tohoto aktiva či převodu závazku. Tato cena se může lišit od tzv. transakční ceny, tedy vstupní ceny, kterou účetní jednotka zaplatila za získání aktiva či přijala za převzetí závazku. Případný rozdíl mezi reálnou hodnotou a transakční cenou pak účetní jednotka zaúčtuje jako zisk nebo ztrátu do hospodářského výsledku.

Při ocenění ke dni vykázání standard označuje jako nejpoužívanější metody zjišťování reálné hodnoty tržní přístup, nákladový přístup a výnosový přístup. Tržní přístup je založený na cenách tržních transakcí, jejichž součástí jsou obdobná nebo stejná aktiva, závazky nebo skupiny aktiv a závazků, jako je podnik. Příkladem metod na bázi tržního přístupu je maticové ocenění. Nákladová metoda oceňování vyjadřuje částku, která je v současné době potřebná k nahrazení funkčnosti určitého aktiva, často označované jako současné reprodukční náklady. Výnosová metoda převádí budoucí částky, peněžní toky výnosy či náklady, do jediné současné, tedy diskontované, částky. Tato metoda odráží současná tržní očekávání týkající se budoucích částek. K výnosovým metodám řadíme i techniky oceňování pomocí současné hodnoty. Standard se zaměřuje na techniku úpravy diskontní sazby a techniku očekávaného peněžního toku, ale nepředepisuje povinné používání konkrétní techniky. (Úřední věstník Evropské unie, 2012)

### 3.8 Sekce 34 – Specializovaná odvětví

Hinke (2006) uvádí, že většinu podnikatelských subjektů působících v zemědělství, představují malé a střední podniky. Právě to byl důvod, proč se IASB domnívala, že standard, který by byl zaměřen na mezinárodní přístupy k účetnímu zobrazení zemědělské činnosti u velkých společností, nebude široce využíván. Nicméně existuje řada společností, které emitují cenné papíry obchodované na finančních trzích, jejichž předmětem činnosti je právě zemědělství. V rámci plných standardů je tedy zemědělství upraveno od roku 2003 samostatným standardem IAS 41 – Zemědělství. V rámci IFRS pro SME je problematika řešena v oddíle 34 Specializované činnosti.

Tento oddíl IFRS pro SME poskytuje návod na tvorbu účetního výkaznictví těm účetním jednotkám, které se zabývají jednou z těchto tří činností – zemědělstvím, těžební činností nebo licencovanými službami.

IFRS pro SME uvádí, že účetní jednotka, která se zabývá zemědělskou činností, musí určit svá účetní pravidla pro každou třídu svých biologických aktiv takto:

- účetní jednotka používá model reálné hodnoty pro ta biologická aktiva, jejichž reálná hodnota je snadno určitelná bez nadbytečného úsilí a nákladů;
- pro všechna ostatní aktiva použije účetní jednotka nákladový model pořizovací ceny.

Biologické aktivum nebo zemědělská produkce může být účetní jednotkou uznáno tehdy a jen tehdy, jestliže:

- účetní jednotka ovládá toto aktivum jako výsledek předchozích událostí;
- je pravděpodobné, že dané aktivum a užitky s ním spojené, poplynou v budoucnu do podniku;
- reálná hodnota a pořizovací cena aktiva je spolehlivě měřitelná bez nadbytečných nákladů a úsilí.

### 3.8.1 Oceňování - model reálné hodnoty

V souladu s tímto modelem ocení účetní jednotka dané biologické aktivum při prvotním rozpoznání a ke každému datu účetní závěrky pomocí reálné hodnoty snížené o náklady spojené s prodejem.

Zemědělská produkce, která vznikla sklizní biologického aktiva, se oceňuje reálnou hodnotou sníženou o náklady spojené s prodejem k okamžiku sklizně. Toto ocenění se stává základem, tedy pořizovací cenou, k datu, od kterého se aplikuje na biologické aktivum Oddíl 13 – Zásoby, nebo jiná aplikovatelná část tohoto standardu pro SME.

Při určování reálné hodnoty musí účetní jednotka brát v úvahu následující informace:

- Vhodnou základnou pro určení reálné hodnoty biologického aktiva, umístěného na svém současném místě a za současných podmínek, je kotovaná cena aktivního trhu. Pokud jsou pro účetní jednotku dostupné informace z více aktivních trhů, použije jako základnu pro výpočet reálné hodnoty biologického aktiva cenu toho trhu, na kterém bude komodita obchodována.
- V případě, že neexistuje aktivní trh pro dané biologické aktivum, používá účetní jednotka některý z následujících postupů:
  - za předpokladu, že nedošlo k výraznější změně ekonomických podmínek mezi datem poslední transakce a koncem období pro vykazování, použije účetní jednotka jako základnu pro ocenění cenu z poslední tržní transakce;
  - po úpravě odrážející rozdíly může účetní jednotka použít tržní cenu podobných aktiv;
  - nebo může účetní jednotka použít odvětvová měřítká (benchmark).

Uvedené informační zdroje však mohou vést k odlišným výsledkům, než je reálná hodnota biologického aktiva a zemědělské produkce. Standard vyžaduje, aby účetní jednotka posoudila tyto rozdíly taky, aby dospěla k co nejspolehlivějšímu odhadu reálné hodnoty v poměrně úzkém rozmezí přiměřeného odhadu.

Může se stát, že reálná hodnota biologického aktiva lze být určena bez zbytečných nákladů a vynaloženého úsilí, aniž by byly známy tržní ceny pro dané biologické aktivum v jeho současném stavu. V takovémto případě standard doporučuje zvážit, zda by ke spolehlivému určení hodnoty aktiva nevedla současná hodnota očekávaných čistých peněžních toků, diskontovaná tržní úrokovou mírou.

### 3.8.2 Zveřejnění – model reálné hodnoty

Standard dává účetní jednotce za povinnost zveřejnit následující údaje týkající se biologických aktiv oceňovaných pomocí reálné hodnoty:

- popis každé třídy biologických aktiv;
- metody a významné předpoklady, které jsou používány při stanovení reálné hodnoty pro jednotlivé kategorie biologických aktiv a pro samotná biologická aktiva k datu sklizně;
- porovnání změn účetních hodnot mezi začátkem a koncem běžného období, které musí obsahovat:
  - výši zisku či ztráty, která plyne ze změny reálné hodnoty snížené o náklady na prodej aktiva;
  - přírůstky plynoucí z nákupů;
  - úbytky plynoucí ze sklizně;
  - přírůstky vznikající z podnikových kombinací;
  - čisté kurzové rozdíly, které vzniknou při převádění účetní závěrky do cizí měny a z převodu zahraniční měny do měny vykazování vykazujícího subjektu;
  - a ostatní změny.

### 3.8.3 Oceňování – model pořizovací ceny

V případě, že účetní jednotka nemůže ocenit biologická aktiva reálnou hodnotou bez zbytečných nákladů nebo úsilí, oceňuje pomocí pořizovací ceny snížené o oprávků a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty biologických aktiv.

Zemědělskou produkci vznikající z biologických aktiv oceňuje účetní jednotka pomocí reálné hodnoty snížené o posouzené náklady spojené s prodejem aktiva v okamžiku sklizně. Opět se pak toto ocenění stává pořizovací cenou v okamžiku, od kterého se aplikuje Oddíl 13 – Zásoby nebo jiný vhodný oddíl tohoto standardu.

### 3.8.4 Zveřejnění – model pořizovací ceny

V souladu s touto sekcí standardu pro SME, musí účetní jednotka, která používá při oceňování model pořizovací ceny, zveřejnit následující informace:

- popis každé skupiny biologických aktiv;



- zdůvodnění, proč nelze použít model reálné hodnoty;
- zvolenou odpisovou metodu;
- doby životnosti aktiva a použité odpisové sazby;
- brutto účetní hodnotu a oprávkky (sečtené s kumulovanými ztrátami ze snížené hodnoty) na začátku a na konci období. (IFRS pro SME, 2009)

## 4 Dosažené výsledky výzkumu v oblasti oceňování reálnou hodnotou v zemědělství

Problematikou zemědělství a jeho oceňování na základě reálné hodnoty se zabývala řada zahraničních autorů. Jednotlivé názory na tuto problematiku se liší.

Elad a Herbohn (2011) ve své studii porovnávají účetní systémy zemědělských podniků v Austrálii, Francii a Velké Británii. Popisují stávající účetní modely těchto států a důsledky harmonizace účetnictví směrem k IAS 41. Hlavním cílem studie bylo najít potencionální překážky v implementaci zemědělského standardu. Autoři popisují stávající účetní systémy v těchto třech státech, upozorňují na jejich zvláštnosti a následně hodnotí dopad přechodu k IAS 41.

V každé zemi bylo osloveno 80 respondentů – vždy 40 nezávislých externích účetních nebo auditorů a 40 interních účetních, kteří pracují pro zemědělské společnosti. Návratnost šetření byla 25 %. Z výzkumu vyplynulo, že nejčastěji používanou metodou ocenění biologických aktiv je oceňování na základě historických cen. Všichni respondenti se shodli, že účetní model založený na oceňování pomocí reálné hodnoty zvyšuje volatilitu příjmů, dále že náklady na měření a vykazování v souladu s IAS 41 převažují nad přínosy a že zisky či ztráty vznikající z fyzických či cenových změn biologického aktiva by měly být zachyceny ve *Výkazu zisku a ztráty*. Z celkového hlediska účetní a auditori uvádí, že oceňování biologických aktiv na základě reálné hodnoty dle standardu IAS 41, účetní jednotky nepřiměřeně zatěžuje a výrazně nezvyšuje srovnatelnost mezi jednotlivými účetními jednotkami uvnitř ani vně státu. V další části se Elad a Herbohn zaměřili na ekonomické jednotky, které přijaly IAS 41. Upozorňují zde na velkou rozmanitost používaných metod oceňování biologických aktiv v souladu s IAS 41, což se jeví jako překážka srovnatelnosti. Výsledky také ukazují, že jako problematické se jeví i povinné zveřejňování dle IAS 41, zejména pak ve Francii, kde společnosti zveřejňují méně než 40 % povinných údajů. Obecně platí, že francouzské společnosti nemají tendenci zveřejňovat podrobné údaje o biologických aktivech. Problematické se jeví i používání diskontních sazeb, které stanovují nezávislí externí odhadci, hodnoty a ceny aktiv se tak mohou značně lišit od odhadce k odhadci. Názory externích odhadců jsou značně subjektivní a mohou tak snížit srovnatelnost napříč odvětvími i regiony. Řada společností (téměř 50 % francouzských společností), které mají povinnost oceňovat dle IAS 41 se odvolává na paragraf 30 tohoto standardu, který umožňuje oceňování biologických aktiv na základě historických nákladů v případě, že reálná hodnota nemůže být spolehlivě určitelná.

Autoři identifikovali řadu potíží spojených s praktickým použitím standardu IAS 41. Problém může přinést oddělené oceňování biologických aktiv fyzicky spojených s pozemkem, na kterém se nacházejí. Příkladem jsou vinohrady či lesní porosty. Dále může být obtížné určit reálnou hodnotu v případě, že neexistuje aktivní trh nebo pokud se účetní jednotka nachází v rozvojové zemi. V neposlední řadě může být problémem vycházení účetních jednotek při určování reálné hodnoty

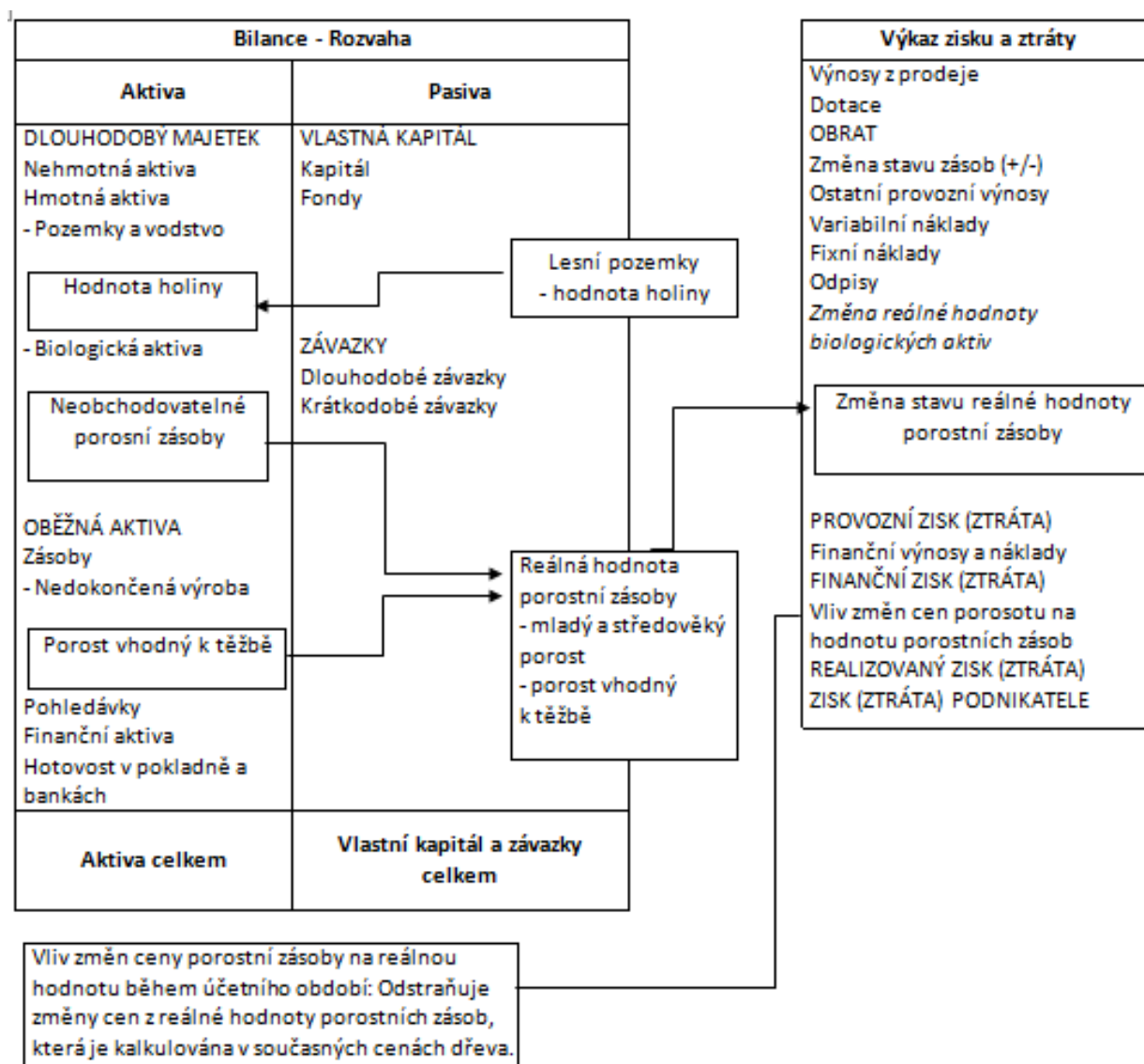
z postupů platných pro oceňování používaných v jejich národních účetních pravidlech. (Bohušová, Svoboda, 2013)

Oceňování lesních aktiv na základě standardu IAS 41 zkoumá studie PricewaterhouseCooper (2009). Jedná se o jednu z mála studií, která se danou problematikou zabývá. Základem jsou uveřejněné účetní závěrky devatenácti společností, které přijaly IFRS pro vykazování lesních aktiv. Osm společností je z oblasti Skandinávie, 3 ze zbytku Evropy, 4 z JAR a 4 z Austrálie (australské společnosti aplikují standard AASB 141<sup>12</sup>). Cílem studie, je ověření, v jaké míře je oceňování biologických aktiv reálnou hodnotou využíváno v podnicích, zabývajících se lesním hospodářstvím, a které při sestavování účetní závěrky vycházejí z pravidel IFRS. Z průzkumu vyplývá, že jen málo firem používá pro zjištění reálné hodnoty biologického aktiva, dřeva na pni, tržní cenu. 18 z 19 společností používá pro určení reálné hodnoty lesních porostů metody diskontovaných peněžních toků. Hlavním uváděným důvodem je nedostatek aktivních trhů a tedy nedostatek tržních cen pro stojící dřevo. Ve čtyřech případech (JAR a Austrálie) respondenti uvádějí, že u některých druhů a kvalit dřeva na pni, lze využít tržních cen. Jedná se o plantáže s krátkým rotačním cyklem, mezi 5 až 20 roky, pro které lze zjistit spolehlivé tržní ceny. Sedm oslovených společností uvádí, že pro ocenění nově zasázených stromů, využívají pořizovací ceny, které odpovídají reálné hodnotě. Respondenti se shodli, že existence aktivních trhů pro biologická aktiva v lesnictví, je spíše výjimkou než pravidlem, a proto je DCF modelování nejčastějším způsobem stanovení reálné hodnoty lesního porostu.

Zemědělským standardem IAS 41 se zabývají i autoři Penttinen a Rantala (2008). Ve své práci zkoumají 28 finských zemědělských ekonomických subjektů zabývajících se lesním hospodářstvím, které je zde vysoce rozvinutým odvětvím národního hospodářství. Nasbíraná data promítají do účetních závěrek, sestavovaných dle principů a pravidel IAS/IFRS. Na data byl aplikován standard IAS 41 - Zemědělství a IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení. Cílem výzkumu je v souladu s IAS 41 nastínit zobrazení průběhu lesního hospodářského cyklu v účetnictví, tedy v účetní závěrce. Účetní jednotky musí předkládat strukturovanou rozvahu, zobrazující zvláště movitá a nemovitá aktiva a závazky. Navrhovanou strukturu finančních výkazů zobrazuje následující obrázek. Stromy vhodné ke kácení jsou vykazovány v oběžných aktivech pod položkou *Nedokončená výroba*. Stromy, které ke kácení vhodné nejsou, jsou zahrnuty do dlouhodobého majetku pod položkou *Biologická aktiva*. Dokončené výrobky představují pokácené stromy. Holina je vykazována v položce *Pozemky a vodstvo* v dlouhodobém majetku. Výkaz zisku a ztráty zachycuje změnu biologických aktiv pod položkou *Změna stavu rostoucích zásob*, před provozním ziskem. (Čermáková, 2012)

---

<sup>12</sup> AASB 141 The Australian Accounting Standards Board made Accounting Standard AASB 141 Agriculture – jedná se o zemědělský standard využívaný v Austrálii, při oceňování a rozpoznání aktiv využívá stejné principy jako IAS 41, základem je reálná hodnota (AASB, 2009)



Obr. 1 Zobrazení holiny a rostoucí zásoby lesního porostu v rozvaze a výkazu zisku a ztráty (Čermáková, 2012)

Grege-Staltmane (2010), ze Zemědělské univerzity v Lotyšsku, ve svém výzkumu uvádí výčet výhod a nevýhod využívání metodik oceňování lesních biologických aktiv dle standardu IAS 41 – Zemědělství. Dle autora výhody ocenění dle tohoto standardu spočívají především v možnosti vykazání hodnoty stojícího dřeva v jeho reálné hodnotě a zobrazení skutečné hodnoty lesa. Řízení se pravidly oceňování dle IAS 41 dle autora zlepšuje vykazovací schopnost rozvahy, lesní majetek je zachycen v reálné hodnotě a nikoliv v pořizovacích cenách. Výhodu spatřuje v harmonizaci účetních výkazů, které tak jsou více transparentní a srovnatelné. Nevýhody vidí v dodatečných nákladech, které mohou pro účetní jednotku vzniknout při dodržování oceňovacích pravidel tohoto standardu. Výpočty jsou založeny na předpokladech, sebemenší chyba ve výpočtu může významně ovlivnit výsledek.

Porovnávání lesních aktiv dvou různých podniků je složité, neboť každý podnik pracuje s jinými předpoklady a metodami výpočtu. Je prakticky nemožné odhadnout přesnou hodnotu lesa. V neposlední řadě autor vidí nevýhody v samotném konceptu standardu, některé požadavky by podle něj měly být jasněji stanoveny.

Lotyšské zákony dávají zemědělským účetním jednotkám na výběr dvě možnosti, jak vykazovat biologická aktiva. První možností je jejich začlenění do dlouhodobého majetku v položce *Pozemky, budovy a stavby a dlouhodobé výsadby* v pořizovacích nákladech bez přecenění na reálnou hodnotu. Druhou možností je řídit se standardem IAS 41. V tomto případě jsou biologická aktiva oceněna reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady a vykázána v samostatné rozvahové položce *Biologická aktiva*. Hodnota pozemku, na kterém lesní aktiva stojí, je vykázána v dlouhodobých aktivech. Po analýze dostupných informací a údajů autor konstatuje, že na les by mělo být pohlíženo jako na dlouhodobou investici, ale dřevo na pni a pozemek, na kterém stojí, by měly být v účetnictví zobrazeny samostatně. Sklizené dřevo by mělo být zobrazeno v oběžných aktivech v položce *Zásoby*, ale dřevo, které není v průběhu roku v plánu prodat, by mělo být zobrazeno v položce *Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji*. Z hlediska oceňování se autor přiklání k metodice IAS 41 – Zemědělství, ale zároveň upozorňuje na různorodost používaných postupů stanovení reálné hodnoty v souladu s tímto standardem. Jako nejpoužívanější označuje metody diskontovaných peněžních toků. (Grege-Staltmane, 2010)

Stejnou tematikou se v Lotyšsku zabývali v roce 2013 i představitelé Univerzity aplikovaných věd ve Vidzeme, Rozentale a Ore. Jejich výzkum hodnotí metody oceňování vycházející ze standardu IAS 41 – Zemědělství. Autoři uvádějí výhody a nevýhody těchto metodik a jako alternativu oceňování doporučují postupy založené na diskontovaných peněžních tocích. Na biologická aktiva pohlížejí jako na dlouhodobou investici, kde cílem je získat v budoucnu zisk. Z tohoto hlediska lze tedy na produkční proces biologických aktiv pohlížet jako na investiční projekt. Autoři zmiňují možné metody hodnocení projektů, například NPV (čistá současná hodnota) nebo IRR (vnitřní výnosové procento). Upozorňují také na citlivost proměnných DCF modelů, kterou lze jen těžko v některých případech ovlivnit (př. krize), nejistotu očekávaných cash flows a izolaci jednotlivých proměnných. Jako alternativu k DCF metodám uvádějí autoři modelování pomocí systému dynamiky, což je matematická metoda založená na porozumění chování složitých systémů v průběhu času. (Rozentale and Ore, 2013)

Z českých autorů se problematikou zabývají například Bohušová a Svoboda. V příspěvku, který vznikl pro projekt *Konvergence systémů UA GAAP a IAS/IFRS pro vznik jediného systému finančního výkaznictví s ohledem na úpravu metodických postupů finančních analýz*, Grantové agentury České republiky č. P403/11/0849, se zabývají otázkou přechodu zemědělských podniků k metodikám IFRS pro SME. Autoři hodnotí potenciální dopad implementace IFRS pro SME, navrhují možné metodické postupy zachycení v účetnictví a hodnotí dopad implementace do ukazatelů finanční analýzy, které jsou volbou metodického postupu ovlivněny. Na příkladu ukazují odlišný dopad na hodnoty ukazatele nákladová rentabilita, který je

způsobený různými způsoby zachycení zemědělské činnosti v účetnictví. Účetní jednotka má dvě možnosti, v prvním případě zachycuje náklady vynaložené v souvislosti se zemědělskou produkcí a biologickými aktivy jako náklady období a k rozvahovému dni vykáže veškerý nárůst reálné hodnoty zemědělské produkce nebo biologických aktiv jako zisk. Druhou možností je kapitalizace nákladů na zemědělskou činnost již v okamžiku jejich vynaložení, to znamená, že se reálná hodnota zemědělských aktiv zvyšuje úměrně vynaloženým nákladům již v průběhu účetního období. K rozvahovému dni se pak vykáže zisk či ztráta podle toho, zda nárůst reálné hodnoty zemědělské produkce je vyšší než suma vynaložených nákladů či nikoliv. Dopad různých postupů na vykázaný zisk nebo ztrátu je v obou případech stejný, ale hodnoty vybraných ukazatelů finanční analýzy je výrazně odlišný. Jako nevhodný se ukazuje ukazatel nákladové rentability, naopak vybrané metody zachycení nákladů neovlivňují hodnoty ukazatele výnosové rentability. Autoři na toto upozorňují a připomínají, že tuto skutečnost by měli zohledňovat především externí uživatelé účetních závěrek při svých investičních rozhodnutích. Celkově vznik IFRS pro SME hodnotí autoři pozitivně, jistý problém vidí ve faktu, že standard zatím nebyl v zemích Evropské unie přijat. (Bohušová a Svoboda, 2013)

Hlaváčková (2009) upozorňuje ve svém příspěvku na rozdíly v účtování, v účetních závěrkách a v oceňování majetku v lesním hospodářství při použití IAS/IFRS a české národní legislativy. Dle autorky IAS/IFRS není účetní systém, který upravuje účetní postupy, ale informační systém, který naopak upravuje výstupy. Na rozdíl od české národní legislativy nejsou standardy zákonem. Každá účetní jednotka si definuje vlastní účetní osnovu, vlastní výkazy. Prioritou je věrné zobrazení skutečnosti. Oproti tomu cílem národních účetních systémů je vykázaní minimálního základu daně. Hlavní rozdíly v účetních závěrkách vidí autorka například v měně vykazování, česká legislativa povoluje pouze českou měnu, standardy tzv. měnu vykazování, tedy takovou měnu, která je ve významném rozsahu používána při provozu podniku. Rozdíl lze spatřovat i v povinných součástích rozvahy či formátu rozvahy a výkazu zisku a ztráty, který dle standardu není závazně předepsán, ale národní legislativa předepisuje závazné uspořádání. Jiný přístup lze pak spatřovat i ve vykazování určitých položek. Například mimořádné položky jsou dle standardu zakázány, ale dle české národní legislativy zahrnují operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku i případy nahodile se vyskytující událostí a změny účetních metod.

Poněkud komplexněji se problematikou lesnictví a mezinárodních účetních standardů zabývá Helena Čermáková ve své dizertační práci z roku 2012. Autorka uvádí přehled současného stavu řešené problematiky v České republice a popisuje používané metody oceňování lesního porostu. V závěru práce pak uvádí vlastní návrh na klasifikaci lesního porostu dle IAS/IFRS a návrh modelu účetního zobrazení lesního porostu. Pro klasifikaci lesních aktiv autorka využívá rozdělení na zralá a nezralá konzumovatelná biologická aktiva. K nezralým konzumovatelným biologickým aktivům řadí sazenice a lesní porost nevhodný k těžbě vzhledem k růstové fázi popř. s ohledem na lesní hospodářský plán. Tyto jsou v rozvaze vy-

kázány v samostatné položce *Dlouhodobá rozpracovaná lesní výroba*, v dlouhodobém majetku za ostatními položkami dlouhodobého majetku. Zralá konzumovatelná biologická aktiva jsou lesní porosty určené k těžbě. Tyto jsou v rozvaze vykázány v oběžných aktivech v položce *Lesní porost určený k těžbě*. Navržený postup účetního zobrazení navazuje na stávající postupy uplatňované v ČR a je doplněn tak, aby obsáhl celý lesní produkční cyklus. Autorka popisuje účtování účetních případů spojených se zalesněním holiny či znovuzalesněním lesního pozemku až po provedení těžby dříví a obmýtí. Souběžně objasňuje vliv uskutečněných účetních případů na výsledek hospodaření a vykazování v účetních výkazech.

## 5 Lesnictví v České republice

V této části literární rešerše je nejprve rozebrán obor lesnictví v České republice a následně je shrnut přehled současného stavu řešené problematiky dle české právní úpravy účetnictví pro oblast oceňování, zobrazování a vykazování lesa v účetní závěrce účetní jednotky.

Obor lesnictví je v České republice velmi významný. Podle stavu k roku 2013 zaujímají lesy rozlohu 2 597 186 ha<sup>13</sup>, což představuje více než 33 % z celkové rozlohy České republiky. Podle údajů z Ministerstva zemědělství výměra lesních pozemků setrvale roste, což je důsledkem mírného převisu nově zalesňovaných pozemků nad výměrou lesních pozemků, kterou jsou z různých důvodů z výměry lesa odnímány. V rámci Evropy je Česká republika (dále jen ČR) se svou lesnatostí na 12. místě. Celková zásoba dřeva je k roku 2013 685,6 mil. m<sup>3</sup>, průměrná zásoba na 1 ha lesních pozemků je 264 m<sup>3</sup>. Tato skutečnost dokládá obrovský produkční kapitál lesů v ČR. Největší zastoupení z jednotlivých druhů dřevin u nás má smrk ztepilý, který roste na 51,4 % z celkové rozlohy zalesněné půdy. Průměrné stáří lesů v České republice je 65 let. (Ministerstvo zemědělství, 2014)

Vlastnická struktura lesů v ČR je podrobně znázorněna v následující tabulce. Podle Zprávy o stavu lesa a lesního hospodářství České republiky 2013, je největší podíl lesů ve vlastnictví státu (59,8 %). Druhou nejvíce zastoupenou skupinou vlastníků lesa jsou fyzické osoby (19,31 %) a na třetí příčce jsou lesy ve vlastnictví obcí a měst (16,79 %). Lesnictví v České republice je významně ovlivněno historicky-politickým vývojem státu, jehož důsledkem je většinový podíl státu na vlastnictví lesů. Ostatní vlastníci jsou zastoupeni nižším procentem. V budoucích letech se nepředpokládají výraznější změny ve vlastnictví lesů, avšak je třeba zmínit, že v České republice dosud není vyřešena otázka církevních restitucí. Předmětem církevních restitucí je zhruba 180 000 ha lesů, které jsou v současné době ve vlastnictví státu.

---

<sup>13</sup> zdroj Zpráva o stavu lesa a lesního hospodářství České republiky 2013. Praha: Ministerstvo zemědělství ČR, 2014. ISBN 978-80-7434-153-3



Tab. 3 Vlastnická struktura lesů v České republice v roce 2012

Vlastnictví	Porostní plocha	
	(ha)	(%)
Státní lesy, z toho:	1 553 086	59,80
<i>Lesy ČR, s. p.</i>	1 305 591	50,27
<i>Vojenské lesy a statky ČR, s. p.</i>	124 164	4,78
<i>Lesy MŽN (Národní parky)</i>	94 893	3,65
<i>Krajské lesy (střední školy aj.)</i>	2 823	0,11
<i>Ostatní</i>	22 311	0,86
<i>Lesy MŽP (Agentura ochrany přírody a krajiny)</i>	1 195	0,05
<i>Původní státní lesy</i>	2 110	0,08
Právníkové osoby	74 654	2,87
Obecní a městské lesy	435 951	16,79
Lesy církevních a náboženských společností	1 476	0,06
Lesní družstva	30 502	1,17
Lesy ve vlastnictví fyzických osob	501 514	19,31
Ostatní (nezařazené) lesy	4	0,00
CELKEM	2 597 186	100,00

Zdroj: Zpráva o stavu lesa a lesního hospodářství České republiky 2013, vlastní zpracování

Základním právním pramenem, který stanovuje předpoklady pro zachování lesa, péči o les a obnovu lesa jako národního bohatství, tvořícího nenahraditelnou složku životního prostředí, pro plnění všech jeho funkcí a předpoklady pro podporu trvale udržitelného hospodaření v něm, je zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů v platném znění (dále jako lesní zákon).

Podle lesního zákona je les lesním porostem s jeho prostředím a pozemkem určeným k plnění funkce lesa. Funkcemi lesa se rozumí přínosy podmíněné existencí lesa a dělí se na produkční a mimoprodukční funkce. Lesním porostem se rozumí stromy a keře lesních dřevin, které plní funkce lesa. Do hospodaření v lese spadá obnova, ochrana, výchova a těžba lesních porostů a ostatní činnosti, které zabezpečují plnění funkcí lesa. Lesy se podle převažujících funkcí člení na lesy ochranné, lesy zvláštního určení a lesy hospodářské.

Ministerstvo zemědělství v souvislosti s lesnictvím definuje cíle státní lesnické politiky<sup>14</sup>:

- zachování lesa a lesnické půdy pro budoucí generace;
- zvyšovat konkurenceschopnost lesního hospodářství;
- zvyšovat biodiverzitu v ekosystémech, celistvost a ekologickou stabilitu;
- posilovat význam lesa a lesního hospodářství pro ekonomický rozvoj venkova;
- posilovat význam školství, výzkumu a inovací v lesním hospodářství.

<sup>14</sup> Ministerstvo zemědělství ČR: Zásady státní lesnické politiky, 2012 [on-line]. Ministerstvo zemědělství ČR © 2009-2013. [cit. 5.7. 2014]. Dostupné z: [http://eagri.cz/public/web/file/180842/ZSLP\\_2012.pdf](http://eagri.cz/public/web/file/180842/ZSLP_2012.pdf)

Na lesních pozemcích hospodaří lesní podniky, které provádí výrobní činnost v oboru lesního hospodářství, zejména výrobu dřeva na pni (rostoucí zásoba dřeva v lese), těžbu a dodávku dříví. Jedná se tedy o všechny formy podnikatelských aktivit, které se zabývají těžební, pěstební a ostatní činností lesní výroby. Hlavním cílem lesního podniku je dosažení zisku v odvětví, jehož základním výrobním prostředkem je les.

Lesní výrobní proces je svým charakterem velmi specifický. Jeho zvláštnosti spočívají v biologické povaze procesu výroby dřeva. Produkční cyklus růstu lesa se vyznačuje extrémně dlouhou výrobní dobou, začíná založením lesního porostu, jeho ošetřováním v prvních letech po založení, růstem a je zakončen těžbou dříví. Legislativa České republiky umožňuje těžit lesní porost až po dosažení věkové hranice 80 let. Lesní hospodář, který zasadí les za normálních podmínek, tento les nevytěží a přidanou hodnotu své práce tak nezíská zpět. Výsledky výrobní činnosti tak přinášejí prospěch až budoucímu hospodáři. (Kupčák, 2003)

Lesní hospodář je, na základě lesního zákona, povinen řídit se při své činnosti lesním hospodářským plánem, či lesní hospodářskou osnovou (dále LHO), který musí podle tohoto zákona vypracovávat na dobu deseti let. Plány obsahují závazná a doporučující ustanovení. Příkladem závazného ustanovení je maximální celková výše těžeb. Tyto plány a osnovy představují pro lesní podniky omezení v oblasti reagování na tržní poptávku po lesních výrobcích, na kterou není možné odpovídat (příkladem je omezený rozsah těžby dřeva podle hospodářského plánu či LHO).

## 5.1 Klasifikace aktiv spojených s lesnictvím

Účetní zobrazení lesa je upraveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění (dále jen ZOÚ) a dále prováděcí vyhláškou MF č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Ve vedení účetnictví musí účetní jednotky zohlednit také České účetní standardy pro podnikatele č. 001 až č. 023.

Na základě platné právní úpravy účetnictví v ČR není přirozený výrobní proces lesní výroby v plném rozsahu zobrazen v účetnictví lesního podniku (v podobě přírůstků či úbytků dřevní hmoty).

Lesní porost je v účetnictví účetní jednotky zahrnut podle konkrétní situace buď v dlouhodobém hmotném majetku, nebo v oběžných aktivech.

Podle Kupčáka (2003), je lesní majetek zvláštní kategorií dlouhodobého hmotného majetku (DHM). Obecně se jím rozumí lesní pozemek a lesní porost na něm rostoucí. Zařazení lesa do DHM vychází z definice lesa v lesním zákoně (v souvislosti s plněním funkcí lesa je na lesní pozemek a lesní porost nahlíženo jako na nedělitelný objekt) a z § 507 občanského zákoníku<sup>15</sup>, který říká, že součástí pozemku je i rostlinstvo na něm rostoucí. V souvislosti s tímto, je tedy lesní pozemek a lesní porost v účetnictví zobrazen pod jednou rozvahovou položkou *Pozemky*. Lesní porost není považován za movitou věc a není proto vykazován samostat-

---

<sup>15</sup> Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

ně. Od ostatního DHM je lesní pozemek s lesním porostem odlišný také tím, že jej není možné daňově ani účetně odepisovat bez ohledu na způsob jejich využívání.

V kategorii zásob se lesní aktiva vykazují v položce *Výrobky*, která představuje předměty vlastní výroby určené k prodeji nebo spotřebě uvnitř účetní jednotky. Lesní podnik v této kategorii účtuje o vytěženém dříví, o vlastních vypěstovaných sazenicích a o vánočních stromcích. (Kupčák, 2003)

## 5.2 Oceňování lesních aktiv dle české právní úpravy

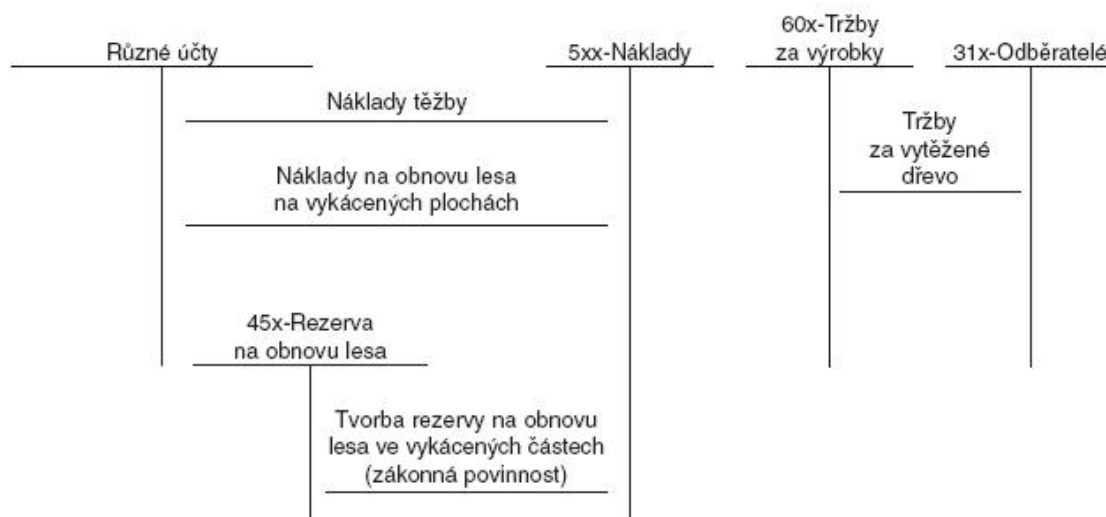
Stěžejním pramenem pro oceňování lesních aktiv v České republice je ZOÚ, který vychází z principu historických cen. Zákon umožňuje využít následující způsoby oceňování aktiv:

- Pořizovací cenou - pořizovací cena majetku obsahuje cenu pořízení a náklady související s pořízením. Pořizovací cenou účetní jednotka ocení lesní aktiva pořízená od externího dodavatele. Příkladem nákladů spojených s pořízením lesních aktiv, zařazených do DHM, jsou průzkumné, geodetické, geologické a projektové práce. Náklady spojené s pořízením lesních aktiv spadajících do zásob (nakoupené sazenice stromků) jsou například dopravné, clo či provize. Do nákladů souvisejících s pořízením nelze zahrnout smluvní pokuty a úroky z prodlení, případně jiné sankce a peněžní náhrady vznikající s pořízením majetku, výdaje na biologickou rekultivaci, daně spojené s pořízením či kurzové rozdíly.
- Reprodukční pořizovací cenou - rozumí se cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.
- Cenou pořízení - jedná se o konečnou cenu pořízení v případě, že nevzniknou žádné náklady spojené s pořízením.
- Vlastními náklady – vlastní náklady spojené se založením nového lesního porostu nenavýšují podle platných předpisů ČR hodnotu lesních pozemků, které jsou zahrnuty v DHM, ale jsou zahrnovány přímo do provozních nákladů účetní jednotky v běžném účetním období. Přírůstky dřevní hmoty od založení lesního porostu do okamžiku těžby (tzv. doba obmýtlí) nejsou účetně oceňovány a rostoucí zásoba lesního porostu tak není v účetnictví zobrazována. Vlastní náklady vznikající v tomto období tedy nejsou evidovány. Při oceňování zásob vytěženého dříví se využívají kalkulační ceny stanovené účetní jednotkou pro jednotlivé fáze těžby (proces těžby a přibližování dříví k odvozním místům). (Kupčák, 2000). Když je les vytěžován, účetní jednotka musí ze zákona tvořit rezervu na obnovu lesa, která je daňově uznatelná a je tvořena do nákladů. V období, kdy je lesní porost znovu obnovován, je tato rezerva čerpána ve výši nákladů vynaložených na znovu zalesňování vytěžených lesních

porostů. Konkrétní činnosti, na které lze tato rezerva být čerpána jsou vyjmenovány v příloze zákona o rezervách<sup>16</sup>. (Dvořáková a kol., 2012)

Výše uvedená metodika účetního zobrazení lesních porostů neposkytuje uživatelům účetní závěrky věrný obraz skutečnosti. Fyzicky stojící lesní aktivum (les) není správně účetně oceněn. V případě nákupu lesa a ocenění v nákupních cenách není zvyšující se hodnota lesa v účetnictví zachycena. V případě využití vlastních reží při výsadbě lesa není tento v účetnictví zachycen vůbec. Účetní model používaný v ČR může fungovat pouze v případě lesního podniku, který udržuje konstantní objem lesních porostů vhodných k vytěžení. Je založen na neustálém vytěžování a zalesňování lesa, který se nachází současně ve všech fázích vývoje. Jedná se tedy o model odrážející ideální podmínky lesního hospodaření na velkých výměrách ploch. (Dvořáková a kol., 2012)

Následující obrázek zobrazuje schéma účtování lesního hospodářství v podmínkách České republiky.



Obr. 2 Schéma účtování lesního hospodářství (Dvořáková, 2012)

### 5.3 Vykazování lesních aktiv v podmínkách ČR

Z výše uvedeného vyplývá, že lesní porost není v rozvaze vykazován jako samostatná položka. V případě pořízení lesa nákupem s pozemkem je cena lesa zahrnuta v ceně pozemku a neodděluje se. Lesní porost, který je vypěstován účetní jednotkou, není zařazen do aktiv účetní jednotky vůbec.

V účetním výkazu *Rozvaha* se majetkové položky týkající se lesního hospodářství vykazují v dlouhodobém majetku v položce *Pozemky*, v oběžných aktivech v položce *Zásoby*. Rezervy na pěstební činnost se vykazují v rozvahové položce *Rezervy podle zvláštních právních předpisů*.

<sup>16</sup> Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu

Ve výsledovce (*Výkazu zisku a ztráty*) můžeme identifikovat náklady a výnosy spojené s lesním hospodářstvím například v položce *Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb*, která vypovídá o tržbách za prodané vytěžené dříví v daném účetním období. Náklady spojené s těžbou dřevní hmoty jsou vykazovány na různých nákladových účtech. Přírůstky a úbytky zásob dříví v různém stavu rozpracovanosti dle lokalit a sazenic ve vlastních lesních školkách jsou zachyceny v položce *Změna stavu zásob vlastní činnosti*. Hodnota aktivovaného dříví využitého pro vlastní spotřebu (například na stavbu oplocení) a vlastní sazenice použité k zalesnění jsou vykazovány v položce *Aktivace materiálu a zboží*. Proti těmto položkám jsou pak vykazovány odpovídající nákladové položky. Rezerva na pěstební činnost, její tvorění a čerpání je vykazováno v položce *Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období*. (Kupčák, 2000)

Podobu *Přílohy k účetní závěrce* ovlivnila prováděcí vyhláška k ZOÚ v roce 2009, byla provedena novela vyhlášky č. 500/2002 Sb., podle které: „Účetní jednotka, která vlastní, má právo nebo příslušnost k hospodaření k více než 10 ha lesních pozemků s lesním porostem, uvede také tyto údaje:

- celkovou výměru lesních pozemků s lesním porostem,
- výši ocenění lesních porostů stanovenou součinem výměry lesních pozemků s lesním porostem v m<sup>2</sup> a průměrné hodnoty zásoby surového dřeva na m<sup>2</sup>, která činí 57 Kč.

Pokud účetní jednotka zjišťuje cenu lesního porostu také jiným způsobem než součinem lesních pozemků s lesním porostem a průměrné hodnoty zásoby surového dřeva podle druhého bodu, například v souvislosti s podrobnějším členěním podle skupiny dřevin, a takto zjištěná cena je významně rozdílná, uvede také tuto cenu a informace o způsobu stanovení její výše a jejím účelu.“<sup>17</sup> (Dvořáková a kol. 2012)

## 5.4 Rozdíly IAS/IFRS a české účetní legislativy

V rámci české účetní legislativy je hlavním dokumentem v oblasti účetnictví zákon č. 563/1991 Sb., účetnictví. Dle IAS/IFRS se jedná o koncepční rámec. Účetní závěrka dle českých norem povinně obsahuje: Rozvahu, Výkaz zisku a ztráty, Přílohu, dobrovolně lze přiložit například Výkaz o změně vlastního kapitálu nebo Cash flow. Účetní výkazy sestavovány dle národní legislativy mohou být jistou mírou ovlivněny faktem, že naše účetní legislativa je orientována daňovým směrem, neboť spousta účetních operací zohledňuje možný daňový dopad. Koncepční rámec mezinárodních účetních standardů vymezuje cíl účetní závěrky poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky. Pokud se zaměříme na zemědělství, v České republice neexistuje žádný specifický

---

<sup>17</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

dokument, zákon či standard, který by se týkal účtování zemědělských podniků. V rámci standardů je zemědělství věnován samostatný standard IAS 41 – Zemědělství, dle IFRS pro SME pak Sekce 34 Specializované činnosti. Česká legislativa neposkytuje žádné definice základních prvků účetních výkazů. Biologická aktiva nejsou specificky upravena, účtuje se o nich jako o zásobách nebo dlouhodobém majetku. Dělí se na dlouhodobá a krátkodobá. Dle IAS/IFRS na konzumovatelná a plodící a dále na zralá a nezralá. Česká legislativa umožňuje tři způsoby ocenění biologických aktiv a to pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Dle IAS/IFRS se oceňují v okamžiku rozpoznání a ke každému rozvahovému dni reálnou hodnotou sníženou o odhadované náklady prodeje. Biologická aktiva se dle české národní legislativy odepisují jako ostatní odepisovatelný dlouhodobý majetek, dle IAS/IFRS však nejsou odepisována. (PWC, 2009)

## 6 Aplikace IFRS pro SME v podmínkách ČR

Dopady implementace principů oceňování dle sekce 34 IFRS pro SME jsou prezentovány na praktickém příkladu. Ke spolupráci byl osloven ekonomický subjekt, který se zabývá lesním hospodářstvím. Tato účetní jednotka je dle kritérií EU řazena mezi malé podniky, roční bilanční suma nepřesahuje 10mil EUR a počet zaměstnanců je nižší jak 50. Byla vybrána také z osobních důvodů a to především proto, že obhospodařuje lesy v autorce blízké lokalitě. Jedná se o Lesní družstvo obcí Přibyslav.

### 6.1 Lesní družstvo obcí Přibyslav

Lesní družstvo obcí (LDO) se sídlem v Přibyslavi obnovilo svou činnost po 35 letech v roce 1995. V současné době LDO obhospodařuje 5909 ha pozemků. Majetek je obhospodařován prostřednictvím 3 lesních správ: Ransko, Račín a Nové Veselí. Součástí LDO je také Oddělení lesních služeb se sídlem ve Skleném. V současné době zaměstnává LDO 36 stálých zaměstnanců, z toho 25 na pozici technicko-hospodářský pracovník. Základní činností jsou práce spojené se správou svěřeného lesního majetku, zajištění odborné funkce výkonného lesního hospodáře na privátních majetcích, výkup a doprava dřeva a zajištění komplexních služeb pro drobné majitele lesních pozemků v regionu. Doplňkovými aktivitami jsou zajišťování poplatkových lovů ve vlastních honitbách, prodej řeziva a plošného materiálu, vedení účetnictví, pronájem rekreačního objektu v lokalitě rybníka Řeka, chov ryb atd.

LDO Přibyslav hospodaří podle platného lesního hospodářského plánu vypracovaného pro období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2018 dle zákona o lesích č. 289/1995 Sb., vyhlášky MZe ČR o lesním hospodářském plánování č. 84/1996 Sb., v souladu se zákonem ČNR o ochraně přírody a krajiny č. 114/1992 Sb., v platném znění a dalších navazujících zákonných předpisů. Spravované lesy se nacházejí v lesní oblasti 16 – Českomoravská Vrchovina. Nadmořská výška se pohybuje v rozmezí od 550 do 780 m nad mořem. Průměrná roční teplota vzduchu se pohybuje od 6 do 7 °C. Roční průměrný úhrn srážek je zhruba 700 mm za rok. Charakteristické pro oblast je výskyt horizontálních srážek. Z hlediska hydrologických poměrů je významné zastoupení lesních půd ovlivněných vodou. Dosavadní hospodaření je orientováno na pěstování smrku.

Ke své činnosti používá LDO především pozemky pronajaté od 44 členských obcí - Sobíňov, Ždírec nad Doubravou, Krucemburk, Vojnův Městec, Radostín, Slavětín, Jitkov, Oudoleň, Havlíčkova Borová, Česká Bělá, Krátká Ves, Žižkovo Pole, Modlíkov, Vepřová, Malá Losenice, Stříbrné Hory, Přibyslav, Velká Losenice, Nové Dvory, Olešenka, Nížkov, Sirákov, Rudolec, Bohdalov, Pokojov, Újezd, Matějov, Budeč, Nové Veselí, Březí nad Oslavou, Ostrov nad Oslavou, Obyčtov, Sazomín, Vatín, Hodíškov, Jámy, Nové Město na Moravě, Radňovice, Žďár nad Sázavou, Lhotka, Počítky, Sklené, Světnov a Škrdlovice (mapa a vlastnické podíly jsou k nahlédnutí v příloze). Z 5909 ha obhospodařovaných pozemků, je pouze zhruba 113 ha

ve vlastnictví LDO. Kromě lesů LDO ke své činnosti využívá také jiné druhy pozemků, a to komunikace, pole a rybníky. Budovy má LDO ve svém vlastním majetku, byly získány vkladem do základního kapitálu družstva nebo pořízeny ve vlastní režii. O struktuře majetku družstva vypovídá následující tabulka.

Tab. 4 Majetek LDO Příbyslav (v ha)

Druh pozemku	Vlastnická struktura		Celkem
	Podílové spoluvlastnictví	Samostatné vlastnictví LDO	
Les	5659,62	63,87	5723,49
Orná půda	0,37	12,25	12,62
Travní plochy	4,51	22,25	26,76
Zahrady	0,00	2,89	2,89
Ostatní plochy	5,92	7,96	13,88
Vodní plochy	125,97	1,88	127,85
Stavební pozemky a stavby	0,07	1,28	1,35
<b>Celkem</b>	<b>5796,46</b>	<b>112,38</b>	<b>5908,84</b>

Zdroj: LDO Příbyslav, 2013, vlastní zpracování

Rozsahem svěřeného majetku je LDO Příbyslav největším lesním družstvem v České republice a patří k nejvýznamnějším organizacím spravující lesy. Na Vysočině se jedná o druhý největší nestátní lesní podnik.

## 6.2 Používané účetní metody, obecné účetní zásady, způsoby oceňování

LDO se při zpracování účetních závěrek řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění a dále opatřeními Ministerstva financí, kterými se stanoví postupy účtování a obsah účetní závěrky pro podnikatele.

Les a jeho produkční funkce, které se týkají produkce dřeva, jsou v účetnictví zobrazeny podle konkrétní situace buď v dlouhodobém hmotném majetku, nebo v oběžných aktivech. V dlouhodobém majetku je les a lesní porost vykazován v rozvahové položce *Pozemky*. Lesní porost není dle českých právních norem v účetnictví evidován samostatně. Rozvahová položka *Výrobky* zachycuje vytvořenou lesní produkci, tedy pokácené dřevo.

Oceňování lesních aktiv v oblasti dlouhodobého majetku se řídí zákonem o účetnictví, který vychází z principů historických cen. Účetní jednotka oceňuje lesní aktiva zásadně pořizovací cenou vycházející z aktuální tržní ceny. Součástí položky *Pozemky* je veden pouze majetek LDO, tedy nakoupené pozemky (lesy a ostatní pozemky). Jedná se zhruba o 113 ha. Pronajatý majetek od členských obcí je veden v rámci podrozvahových účtů a je mu věnována kapitola v příloze účetní závěrky.



O zásobách účtuje účetní jednotka způsobem A, jedná se o výrobky, zboží, zvířata nebo materiál (chemikálie, sazenice), způsobem B účtuje o ostatním materiálu. Výdej zásob ze skladu je účtován metodou FIFO nebo skladovými cenami. Ocenění zásob vytvořených ve vlastní režii je prováděno ve skutečných výrobních nákladech, zahrnující přímé náklady (spotřeba materiálu, spotřeba energií, opravy, služby, osobní náklady, daně a poplatky, odpisy a ostatní provozní náklady) a výrobní režii. V pořizovacích cenách jsou oceňovány zásoby nakoupené, tato cena obsahuje cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady (dopravné, balné, poštovné, clo, náklady na zpracování, pojistné, provize, atd.).

V případě pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vlastní činností je tento majetek oceňován vlastními náklady.

Odpisový plán účetních odpisů hmotného dlouhodobého majetku stanovuje účetní jednotka vnitřní účetní směrnici. Vychází z předpokládaného opotřebení zařazovaného majetku odpovídajícímu běžným podmínkám jeho používání. Účetní a daňové odpisy se nerovnájí. V případě drobného dlouhodobého majetku se tento neodepisuje, ale účtuje přímo do nákladů.

V průběhu lesního cyklu, začínajícího obvykle těžbou lesního porostu v okamžiku obmýtí a následným znovu zalesněním lesního pozemku, účetní jednotka eviduje řadu účetních případů. Účetní případy (nákup sazenic, nákup chemických postřiků, čerpání vytvořené zákonné rezervy na pěstební činnost v lesích apod.) související se založením lesního porostu jsou v účetním systému účetní jednotky zachycovány do nákladů běžného období. Hodnota nově vysázeného porostu nepředstavuje pro účetní jednotku technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku a nenavyšuje tak účetní hodnotu rozvahové položky *Pozemky*. Do nákladů běžného období jsou účtovány i další vybrané účetní případy zobrazující dílčí úkony pěstování lesních porostů, jako například výstavba oplocenek lesního porostu proti zvěři, provedení výchovných prořezávek porostu vlastními zaměstnanci, provedení probírky v lesním porostu za účelem získání vánočních stromků. Hodnota vánočních stromků je při prodeji kalkulována na bázi vynaložených vlastních nákladů. Účetní případy související s těžbou dříví jsou zachycovány na různých účtech aktivních a pasivních a souvisejících nákladových účtech. Příkladem jsou externí či interní náklady spojené s manipulací a dopravou.

Vytěžené dříví je v okamžiku těžby oceněno na základě fázové kalkulace vlastních nákladů, která vychází z objemů vynaložených finančních prostředků na těžbu dříví. Kalkulační vzorec nastiňuje následující tabulka. Součástí přílohy je fázová kalkulace dříví v roce 2013.

Tab. 5 Fázová kalkulace vytěženého dříví

Krok	Výkon
1.	Podíl výrobní režie
2.	Fázová kalkulace lokality „Pařez“ (Náklady na těžbu, Výkup na lokalitě „P“)
3.	Fázová kalkulace lokality „Odvozní místo“ (Náklady na manipulaci na lokalitě „OM“, Výkup na lokalitě „OM“, Náklady na přibližování)
4.	Fázová kalkulace „Expediční sklad“ (Náklady na dovoz na „ES“, Výkup na „ES“, Odpočet nákladů na výrobu vykoupených m <sup>3</sup> na „ES“)
5.	Výsledná cena za m <sup>3</sup>

Zdroj: LDO Příbyslav, vlastní zpracování

Tak, jak ukládá zákon o účetnictví, lesní družstvo obcí v příloze k účetní závěrce uvádí výši ocenění lesního porostu, stanovenou součinem výměry lesních pozemků s lesním porostem v m<sup>2</sup> a průměrné hodnoty surového dřeva na m<sup>2</sup>, která činí 57 Kč. V příloze účetní závěrky roku 2013 je tedy uvedena celková hodnota obhospodařovaného lesního porostu 3 262 389 585 Kč (výměra 57 234 905 m<sup>2</sup>).

### 6.3 Oceňovací metody

V rámci teorie lesního oceňování existují tři základní přístupy k oceňování a jím odpovídající metody. Jedná se o oceňování na základě analýzy tržních transakcí (porovnávací metoda), o oceňování na základě analýzy budoucích výnosů (výnosová metoda) a o oceňování na základě analýzy nákladů nutných na zhotovení věci (nákladová metoda). Ostatní metody jsou variacemi nebo kombinacemi těchto třech základních. Každá z metod může mít více variant a podvariant. Dále teorie rozlišuje dva oceňovací postupy, a to porovnávací postup (porovnávací metoda, cena/hodnota je odvozena pomocí porovnání s kupními cenami podobných objektů, metoda předpokládá dostupnost informací o cenách prodaných objektů a jejich základních charakteristikách) a výpočetní postupy (výnosová, nákladová a kombinovaná metoda, tento postup představuje jádro praktického oceňování lesa, používá se v případě, kdy všeobecné porovnávací postupy pro nedostatek dostatečného počtu srovnávacích případů selhávají a právě výpočetní postupy jsou průhledné).

Systematiku oceňování lesních aktiv naznačuje následující tabulka.

Tab. 6 Systematika oceňování lesa

Objekty oceňování	Účely oceňování	Druhy hodnot	Oceňovací postupy
Půda	Změna vlastnictví (koupě, prodej, směna)	Věcná hodnota (hodnota substance)	Porovnávací postup
Porost	Zjištění daňového základu	Nákladová hodnota	Výpočetní postup (metoda výnosová, nákladová a kombinovaná)
Les (nemovitost)	Dělení majetku (př. zjištění spoluvlastnického podílu)	Očekávaná hodnota	
Jednotlivé stromy	Dědické vypořádání	Hodnota mýtní výtěže	
Podnik	Odškodnění	Výnosová hodnota	
Práva	Náhrady škody	Jednotlivá hodnota	
Ztráty na majetku a výnosech	Jištění hypotéky zástavou	Dílčí hodnota	
	Pojištění majetku	Celková hodnota	
	Bilanční hodnota do účetnictví		

Zdroj: Matějček, Zádraba (2014), vlastní zpracování

Při majetkoprávních převodech se v rámci LDO Příbyslav řídí porovnáním konkrétní zjištěné ceny dle zákona o oceňování majetku 151/1997 Sb., a aktuální vyhlášky 303/2013 Sb., a dlouhodobé cenové hladiny tržních cen, která se v současné době pohybuje mezi 60 až 70 % zjištěné ceny. Konečná, dohodnutá cena konkrétního případu pak závisí na mnoha subjektivních okolnostech, jako je například poloha pozemku, jeho velikost, naléhavost prodeje a podobně.

Nakoupený lesní pozemek pak vstupuje do účetnictví vždy v pořizovacích cenách.

#### 6.4 Ocenění biologických aktiv dle sekce 34 IFRS pro SME

Přístup mezinárodních účetních standardů, plných i pro malé a střední podniky, vychází z věrného a poctivého zobrazení obrazu účetnictví. Základem je oceňování pomocí reálné hodnoty. V případě lesnictví dle sekce 34 Specializované činnosti IFRS pro SME, může být reálná hodnota biologického aktiva určena následujícími způsoby:

1. Kótovanou cenou daného aktiva na aktivním trhu, tedy tržní cenou.
2. Pokud pro biologické aktivum neexistuje aktivní trh, může účetní jednotka využít pro stanovení ceny tohoto produktu:
  - 2.1. hodnotu poslední transakce, která má stejný či podobný charakter,
  - 2.2. tržní cenu podobných produktů, pokud účetní jednotka zohlední rozdíly,
  - 2.3. sektorová měřítko.
3. Pokud se účetní jednotce nepovede určit hodnotu biologického aktiva některým ze způsobů výše, může využít současné hodnoty očekávaných čistých peněžních toků, které z daného aktiva v budoucnu poplynou.

4. Může nastat i situace, že reálná hodnota nebude spolehlivě určitelná. V tomto případě je účetní jednotka oprávněna použít ocenění v historických cenách.

V České republice prakticky neexistuje pro lesní biologická aktiva aktivní trh. Jediným organizovaným trhem, kde se lesní produkce obchoduje, je Českomoravská komoditní burza Kladno. Výhodou stanovení reálné hodnoty prostřednictvím cen z tohoto trhu jsou minimální náklady a jednoduchost, nicméně na tomto veřejném trhu jsou obchodovány pouze vybrané a standardizované typy dřeva, což neumožňuje stanovení reálné hodnoty všech typů lesů.

Jak ukazují výzkumy zaměřené na problematiku oceňování lesních biologických aktiv, nejčastěji využívaným způsobem ocenění dle mezinárodních účetních standardů jsou metody založené na současné hodnotě očekávaných čistých peněžních toků.

Tento způsob ocenění je vybrán pro nastínění dopadu přecenění lesních biologických aktiv k rozvahovému dni v této práci. Metoda diskontovaných peněžních toků je z pohledu teorie základní metodou výnosového oceňování. Oceňuje službu přírodního zdroje podle užitečných efektů, které zdroj poskytuje, tedy nasčítáním budoucích čistých ekonomických efektů za dobu používání zdroje. Jinými slovy, výnosové oceňování lesních aktiv lze použít na základě analýzy budoucích nákladů a výnosů a představuje zjištění současné hodnoty lesního porostu v daném věkovém stupni jako součet diskontovaných peněžních toků za určité časové období. V lesním hospodářství vzhledem k dlouhé produkční době to znamená pracovat s využitím faktoru času, úrokové míry a posuzováním finančního toku nikoliv k jednotlivým rokům, ale alespoň k věkovým stupňům.

Obecný vzorec pro výpočet ceny lesního porostu tímto způsobem:

$$\check{C}SH = \sum_t \frac{r_t}{(1 + i_t)^t}$$

kde  $\check{C}SH$  = čistá současná hodnota  
 $r_t$  = očekávaná veličina ročního rentního efektu v roce  $t$   
 $i_t$  = očekávaná veličina úrokové (diskontní) míry v roce  $t$

Obecný vzorec pro výpočet  $\check{C}SH$  pro lesní porost s produkčním obdobím o délce  $T$  (obmýtí) má podobu:

$$\check{C}SH = \sum_{t=0}^T \frac{V_t - N_t}{(1 + i_t)^t}$$

kde  $V_t$  = výnosy (výnosy v rámci jednotlivých období)  
 $N_t$  = náklady (náklady vynakládané v rámci jednotlivých období)  
 $T$  = produkční doba (obmýtí)

V obecném vyjádření se rentní efekty spočítají jako rozdíl mezi výnosy a náklady v jednotlivých letech, tedy počítá se roční rentní efekt (roční čistý výnos).

Vzhledem k mimořádně dlouhé výrobní době se v případě oceňování lesa však hovoří o rentním efektu dosahovaném v jednotlivých věkových stupních – desetiletých obdobích věku lesního porostu až do doby obmýetí.

Podobně je to i s využitím diskontní míry, tedy faktoru času, v případě dlouhé výrobní doby. Zde se vychází z obecné teorie oceňování přírodních zdrojů a zahraniční praxe a úroková míra se přizpůsobuje povaze oceňovaného projektu. Úrokovou mírou v lesnictví se zabývá Matějček a kolektiv (2013). Navrhují odstupňované úrokové sazby podle různých typů ekonomických výpočtů v lesním hospodářství. Cílem bylo přiblížit se skutečnému stavu používání úrokové míry v lesnických vyspělých evropských zemích v analogických situacích a podpořit odbornou argumentaci při výkonu znalecké činnosti. Základem pro odstupňování úrokových sazeb byla švýcarská oceňovací směrnice, ve které se úrokové sazby pohybují v rozpětí od 1,5 % do 5,5 %. Autoři uvádějí, že pro výpočet diskontovaných budoucích výnosů a nákladů je používána úroková sazba ve výši 2-4 %. České obecně závazné právní předpisy týkající se lesního hospodářství<sup>18</sup> pracují s úrokovou mírou ve výši 2 %. Dle Matějčka a Zadraby (2014) by se v případě lesních aktiv diskontní míra měla pohybovat v rozmezí 1-3 %. Pro výpočet čisté současné hodnoty biologických aktiv v LDO Příbryslav byla zvolena úroková míra ve výši 2 %.

Do výpočtu čisté současné hodnoty se promítá řada dalších vstupů, jedná se o údaje z růstových tabulek, sortimentačních tabulek, o ceny surového dříví, o těžební náklady, náklady na zajištěnou kulturu, správní náklady a o délku obmýetí pro příslušnou skupinu dřevin. Tyto podklady byly získány především z aktuálního hospodářského plánu LDO Příbryslav.

Prvním krokem výpočtu je analýza nákladů a užitků, stanovení jejich hodnoty a určení, kdy se objeví v průběhu času. Abstrahuje se od vlivu finanční činnosti, daní, odpisů, dotací a uplatnění pěstebních nákladů formou tvorby rezerv. Na základě šetření v LDO Příbryslav byly pro období obmýetí stanoveny následující průměrné náklady a výnosy kalkulované na 1 ha.

---

<sup>18</sup> Zákon č. 289/1995 Sb., vyhláška č. 55/1999 Sb., vyhláška 441/2013 Sb., vyhláška 335/2006 Sb.

Tab. 7 Náklady a výnosy vznikající v průběhu obmýtl lesa

Období	Činnost	Náklady [Kč/ha]	Výnosy [Kč/ha]
1. rok	Zalesňování	46500	X
	Ochrana kultur – jehličnaté lesy	9400	X
	Ochrana kultur – listnaté lesy	63500	X
2. rok	Ochrana kultur – jehličnaté lesy	12900	X
	Ochrana kultur – listnaté lesy	7000	X
3. rok	Ochrana kultur – jehličnaté lesy	9300	X
	Ochrana kultur – listnaté lesy	7000	X
4. rok	Ochrana kultur – jehličnaté lesy	5800	X
	Ochrana kultur – listnaté lesy	3500	X
5. rok	Ochrana kultur – jehličnaté lesy	2300	X
11 – 20 let	Prořezávka	3500	X
21 – 30 let	Probírka	11000	24000
31 – 40 let	Probírka	16000	55000
70 let	Probírka	20000	100000
100 let	Smýcení porostu	120000	700000

Zdroj: Ing. Petr Podhrázký, LDO Příbyslav

V prvních pěti letech po založení lesa vznikají účetní jednotce náklady související s ochranou kultur. Do ochrany kultur spadají činnosti, jako je ožínání trávy, nátěry proti klikorohu<sup>19</sup>, nátěry proti okusu zvěří či v případě listnatých lesů výstavba oplocenek. V prvním roce po zalesnění provádí pracovníci LDO Příbyslav ožínání trávy mezi sazenicemi (3500 Kč/ha), v případě jehličnatých lesů nátěr proti okusu (2300 Kč/ha) a dvakrát nátěr proti klikorohu (jedna aplikace 2300 Kč/ha). V případě listnatých stromů se na místo nátěrů provádí výstavba oplocenek (60000 Kč/ha). Druhý rok proběhne dvakrát ožínání, dvakrát nátěr proti klikorohu a jedenkrát nátěr proti okusu. Třetí rok opět dvakrát ožínání a jedenkrát nátěr proti okusu. Čtvrtý rok jedenkrát ožínání a jedenkrát nátěr proti okusu zvěří. V pátém roce proběhne pouze nátěr proti okusu. V období mezi 11. a 20. rokem pracovníci lesního družstva provedou prořezávku 2 – 4 metrových stromků. Od 21. roku přibližně do 70. roku se uskuteční třikrát probírka. Výnosy spojené s lesem vznikají účetní jednotce až při probírkách – vyřezané dřevo lze prodat například na topení. Obmýtl končí smýcením porostu ve sto letech. Částky uvedené v tabulce byly stanoveny panem Ing. Petrem Podhrázkým, vedoucím ekonomického úseku, na základě údajů z účetnictví, vlastních propočtů a zkušeností. Jedná se o průměrné částky přímých nákladů stanovené na 1 hektar.

Mimo přímých nákladů vznikají účetní jednotce náklady nepřímé. V souvislosti s oceňováním lesa se mluví o tzv. správních nákladech. Jedná se o všeobecné podnikové náklady (režijní náklady) jako jsou osobní správní náklady

<sup>19</sup> Klikoroh je jeden z nejvážnějších škůdců na jehličnatých dřevinách.

(platy a jiné příjmy), věcné správní náklady (kancelářské výdaje, energie, nájmy, výpočetní technika, telefony, poštovné apod.) a také o náklady vznikající v souvislosti s údržbou a opravami lesních dopravní sítě. Roční správní náklady LDO Příbyslav kalkulované na jeden hektar jsou stanoveny ve výši 2760 Kč.

První výnosy účetní jednotce, která hospodaří s lesy, vznikají většinou až ve třetí dekádě po zalesnění, tedy při prvních probírkách. Jedná se o výnosy z prodeje vyřezaného dříví, které se v tomto věku prodává především na topení. Logicky čím je daný les starší, tím více výnosů probírka přinese. Jsou uvažovány lesy s obmýtím 100 let. Průměrné výnosy z těžby na 1 hektar jsou stanoveny ve výši 700 000 Kč.

Dle daných částek nákladů a výnosů byl sestaven model čisté současné hodnoty, který je součástí příloh této práce. Dle poměrových ukazatelů z aktuálního LHP bylo přepočítáno zastoupení jehličnatých a listnatých lesů v celkovém počtu hektarů, které LDO vlastní a vykazuje na rozvahovém účtu *Pozemky*. Pro každý věkový stupeň byla dle modelu vypočítána čistá současná hodnota lesního pozemku na jeden hektar. Tato pak byla roznásobena dle přepočtených hodnot zastoupení dřevin v jednotlivých věkových stupních. Zjištěné výsledky jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 8 Lesy ve vlastnictví LDO Příbyslav dle věkových stupňů

Věkový stupeň	ČSH [Kč/ha]	Jehličnaté lesy [ha]	ČSH [Kč]	Listnaté lesy [ha]	ČSH [Kč]
1a	-80964	3,35	0	x	x
1b	-123018	x	x	0,86	0
2	27846	3,41	94955	0,54	15037
3	75847	3,75	284427	0,54	40958
4	109691	3,81	417921	0,66	72396
5	124945	3,95	493534	0,63	78715
6	182541	6,91	1261356	1,27	231827
7	252749	6,96	1759133	0,98	247694
8	258333	11,56	2986327	0,74	191166
9	345139	3,41	1176925	0,09	31063
10	450956	10,07	4541127	0,33	148815
<b>Celkem</b>		<b>57,23</b>	<b>13015704</b>	<b>6,64</b>	<b>1057671</b>

Zdroj: LDO Příbyslav, vlastní výpočty (vysvětlivky: 1a – ČSH/ha pro jehličnaté lesy, 1b – ČSH/ha pro listnaté lesy)

ČSH lesního porostu v prvním věkovém stupni dosahuje záporných hodnot, je to způsobeno vynaloženými náklady, které účetní jednotce vznikají při založení lesního porostu. Logicky čím vyšší je věkový stupeň lesního porostu, tím je vyšší také jeho reálná hodnota. Celková hodnota biologických lesních aktiv, které vlastní LDO

Přibyslav, zjištěná dle metodiky IFRS pro SME z výpočtu ČSH je 14.073.375,-Kč. Dle českých právních pramenů není tato hodnota v účetnictví účetní jednotky zabývající se lesním hospodářstvím vůbec evidována.

V souvislosti s výpočtem ČSH v lesním hospodářství je třeba brát v úvahu významné faktory, které výslednou hodnotu ovlivňují. Jedná se především o velmi dlouhou dobu výrobního cyklu, který je v řádu mnoha desítek let. Neméně významným faktorem je i výše použité diskontní míry. Čím je tato diskontní míra vyšší, tím nižší je výsledná čistá současná hodnota biologických aktiv. Úroveň přiblížení se čisté současné hodnoty biologických aktiv jejich tržní hodnotě bude tedy záviset především na aktuálních vstupech do modelů, na jejich průběžné aktualizaci a také na délce zvoleného kalkulačního období.



## 7 Diskuze

Lesnictví je velmi specifický obor. Zvláštnosti lesní výroby vyvolávají v účetnictví řadu otázek. Jedná se nejen o specifika vzniklá v důsledku biologického charakteru výroby, ale i o dlouhodobost a rizikovost. Dlouhodobost výrobního cyklu lesa nemá s ostatními obory srovnání, les můžou pěstovat až tři generace lidí. Vývoj nákladů je v případě lesa velmi diferencovaný. V prvních letech po založení lesa je vynakládána významná část z celkových nákladů, následuje období, kdy růst lesa probíhá s prakticky nevýznamným podílem vynaložených nákladů. Jakmile stromy dorostou do požadovaných rozměrů, nastává etapa vytěžování dřeva, kdy je dosahováno významných výnosů. Důležitým specifikem lesní výroby je nemožnost přesného určení zralosti lesa, tedy okamžiku, kdy je aktivum vhodné k těžbě. S lesním hospodářstvím je spojena vysoká rizikovost, která souvisí s délkou produkčního cyklu. Jedná se například o klimatické hrozby – polomy v důsledku mrazů, požáry v důsledku sucha, nebo o hrozby nákazové – napadení škůdci nebo různými chorobami.

Les je složitý ekosystém a proto je také velmi komplikované a nesnadné vyjádřit jeho produkční funkci pomocí ekonomických parametrů. Dle českých platných právních účetních předpisů se o lesním výrobním cyklu v rámci finančního účetnictví neúčtuje, resp. hodnota lesních porostů není vykazována v účetních výkazech v rámci účetní závěrky. Účetní jednotky hospodařící na lesních pozemcích ve svém účetním systému evidují veškerý majetek a závazky vyplývající z provozování své činnosti, avšak monetární hodnota rostoucí zásoby lesních porostů na lesních pozemcích není v účetním systému vykazována.

Účelem předkládané práce je ocenění lesního porostu pro účely účetnictví inspirované přístupem Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a IFRS pro SME, které preferují ocenění biologických aktiv na bázi fair value. Reálná hodnota může být zjištěna několika způsoby, ale podstatou zůstává, aby se vždy blížila tržní hodnotě oceňovaného aktiva. Jelikož v České republice prakticky neexistuje pro lesní biologická aktiva aktivní trh a s přihlédnutím k řadě zahraničních studií, které se problematikou oceňování zemědělských biologických aktiv reálnou hodnotou zabývají, byla k demonstraci dopadu přecenění dle IFRS pro SME zvolena metoda čisté současné hodnoty. Podstatou této metody je stanovení budoucích peněžních toků plynoucích z realizace lesních aktiv. ČSH je vyjádřena rozdílem mezi diskontovanými výnosy a náklady v lesním hospodářství a na základě výpočtu je zjištěn roční rentní efekt. Použitá diskontní úroková míra je ve výši 2 %.

Následující tabulka zobrazuje rozdíly v hodnotách dle použitého ocenění. V prvním sloupci jsou biologická aktiva součástí ocenění lesních pozemků pořizovacími cenami. Sloupec druhý zachycuje ocenění biologických aktiv dle prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb., k ZOÚ. Třetí sloupec udává zjištěnou hodnotu biologických aktiv dle metodiky IFRS pro SME.

Tab. 9 Ocenění biologických aktiv dle různých metod [v tis. Kč]

Položka	Ocenění pořizovací cenou	Ocenění dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.	Ocenění dle IFRS pro SME
Lesní pozemky	7143	7143	7143
Lesní porost	0	36406	14074
Les celkem	7143	43549	21217

Zdroj: vlastní výpočty

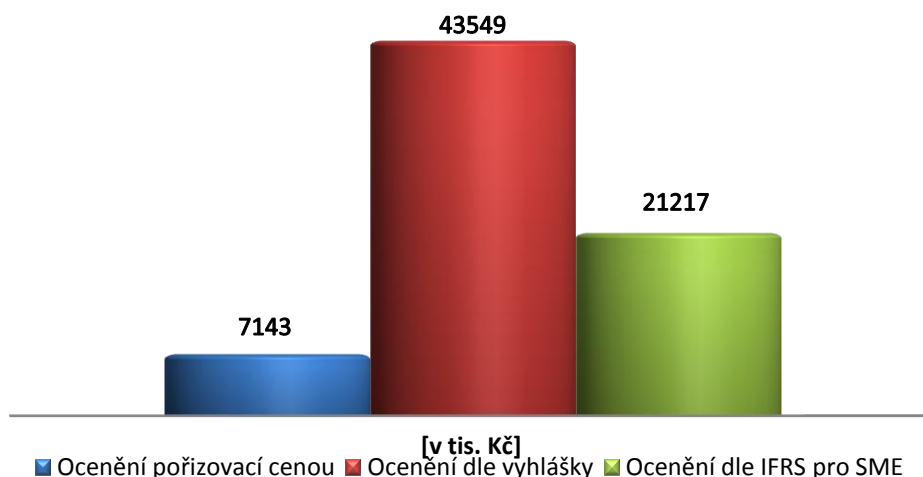
V současné době v České republice nelze lesní porost ocenit a vykázat v rozvaze jako samostatnou rozvahovou položku. Podle platných právních předpisů je lesní porost součástí ocenění pozemku a jeho hodnota je vykazována společně s hodnotou tohoto pozemku v rozvahové položce *Pozemky*. Hodnota a změna stavu lesního porostu, jako důsledek přírodního procesu živého organismu – lesního porostu, není v účetnictví samostatně zjišťována, oceňována a vykazována. Účetní jednotka, která vlastní neměnný lesní pozemkový fond, v průběhu let vykazuje stále stejnou hodnotu těchto pozemků. Dle Výroční zprávy LDO Příbryslav z roku 2013 je hodnota vykazovaných lesních pozemků 7 143 tis. Kč. Tento uvedený postup zachycení lesa a lesního porostu dle českých právních předpisů poukazuje na způsob zobrazení lesa, který není v souladu s principem věrného zobrazení skutečnosti, který je chápán jako dominující účetní princip. Účetní závěrka nemůže čtenáři poskytnout věrný a poctivý obraz, pokud informace, jež jsou v ní předkládány, nejsou co do množství a kvality postačující.

Snahou o vyřešení tohoto nesouladu bylo vydání prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb., k ZOÚ ve znění pozdějších předpisů, dle které, počínaje účetní závěrkou za rok 2008, jsou účetní jednotky, které vlastní či mají příslušnost k hospodaření k více než 10 ha lesních pozemků, povinny v příloze účetní závěrky uvést výši ocenění lesních porostů. Hodnota lesního porostu se stanovuje pevně stanovenou částkou a to 57 Kč za m<sup>2</sup> lesního pozemku. Avšak ocenění lesního porostu tímto způsobem je pro potřeby účetnictví a současně pro dodržování základních principů vedení účetnictví nepoužitelné, protože nejsou respektovány charakteristické vlastnosti oceňovaného majetku, které mají vliv na stanovení jeho hodnoty (druh dřeviny, věk, bonita, zakmenění). Dle slov pana Ing. Petra Podhrázkého, vedoucího ekonomického úseku LDO Příbryslav, je částka 57 Kč/m<sup>2</sup> příliš vysoká a nesplňuje požadavky na ocenění pro potřeby účetnictví. V případě ocenění vykazovaných biologických aktiv dle této prováděcí vyhlášky by byla porušena účetní zásada opatrnosti, podle které se mimo jiné nesmí nadhodnocovat aktiva. Vypočítaná hodnota lesního porostu dle vyhlášky je 36 406 tis. Kč.

Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky v sekci 34 Specializované činnosti umožňuje pro ocenění biologických aktiv reálnou hodnotou využít metod diskontovaného cash flow, tedy metodu čisté současné hodnoty. Na základě analýzy diskontovaných nákladů a výnosů, které účetní jednotce vzniknou v průběhu životního cyklu lesa, byl stanoven model čisté současné hodnoty. Dle procentuálního zastoupení lesů v různých věkových stupních byla zjištěna reálná hodnota lesního porostu v daných věkových stupních a byla vypočítána

celková současná hodnota oceňovaných biologických lesních aktiv účetní jednotky. Zjištěná reálná hodnota lesního porostu, který LDO Příbyslav obhospodařuje na vlastních lesních pozemcích, je ve výši 14 074 tis. Kč. V případě, že by účetní jednotka vykazovala dle IFRS pro SME, účetní hodnota lesa by se zvýšila o 197 %.

Obrázek číslo 3 zobrazuje rozdílné hodnoty celkového ocenění lesa (lesní pozemek + lesní porost) dle použitých variant ocenění.



Obr. 3 Celkové ocenění lesa dle různých metod

Pokud by účetní jednotka přistoupila na metodiky IFRS pro SME a vedla své účetnictví v souladu s tímto standardem, proběhnou v rozvaze a výkazu zisku a ztráty, mimo změny samotné struktury výkazů, následující změny:

- na straně aktiv v dlouhodobém majetku vznikne položka *Biologická aktiva nezralá*, v jejímž rámci bude vykazována reálná hodnota mladých a středněvěkových lesních porostů;
- dále v oběžných aktivech vznikne položka *Biologická aktiva zralá*, tedy ty lesní porosty, které jsou již vhodné k těžbě;
- na pasivní straně rozvahy se změny promítnou v hodnotě *Výsledku hospodaření*;
- objeví se také položka *Nerozdělený zisk minulých let*;
- celkově dojde ke změně hodnoty bilanční sumy v závislosti na změnách souvisejících s přeceněním na fair value;
- ve výkazu zisku a ztráty dojde ke změně celkových nákladů;
- přibude nová položka *Přecenění biologických aktiv*;
- a celkově dojde ke změně vykazovaného výsledku hospodaření v závislosti na změnách souvisejících s přeceněním na fair value.

Tabulka 10 zobrazuje rozvahu v podobě dle českých právních předpisů (sloupec třetí, údaje z rozvahy z Výroční zprávy roku 2013) a rozvahu po zařazení rozvahové položky *Biologická aktiva nezralá* do dlouhodobých aktiv a *Biologická aktiva zralá* do oběžných aktiv (sloupec čtvrtý). Dopady přecenění biologických aktiv na reálnou hodnotu k rozvahovému dni jsou v účetnictví zobrazovány s výsledkovým dopadem, to znamená, že ovlivní hospodářský výsledek účetní jednotky. Do dlouhodobých aktiv je zařazen porost zatím nevhodný k těžbě, tedy porost od holiny až do věku 90 let. V oběžných aktivech je zařazen lesní porost, který je vhodný k těžbě, tedy lesy ve věku 100 let.

Tab. 10 Rozvaha dle českých právních předpisů a po zařazení rozvahových položek pro vykazování biologických aktiv

	Položka	Údaje z rozvahy	Ocenění dle IFRS pro SME
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>98214</b>	<b>112288</b>
A.	<b>Pohledávky za upsaný základní kapitál</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
B.	<b>Dlouhodobý majetek</b>	<b>59840</b>	<b>69224</b>
B. I	Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0
B. II	Dlouhodobý hmotný majetek	59838	69222
	<i>Biologická aktiva nezralá</i>	x	9384
B. III	Dlouhodobý finanční majetek	2	2
C.	<b>Oběžná aktiva</b>	<b>38254</b>	<b>42944</b>
C. I	Zásoby	5816	10506
	<i>Biologická aktiva zralá</i>	x	4690
C. II	Dlouhodobé pohledávky	0	0
C. III	Krátkodobé pohledávky	26080	26080
C. IV	Krátkodobý finanční majetek	6358	6358
D.	<b>Časové rozlišení</b>	<b>120</b>	<b>120</b>
	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>98214</b>	<b>112288</b>
A.	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>71513</b>	<b>85587</b>
A. I	Základní kapitál	41280	41280
A. II	Kapitálové fondy	0	0
A. III	Rezervní fondy, nedělitelný fond, ost. fondy ze zisku	27100	27100
A. IV	Výsledek hospodaření minulých let	0	0
A. V	<i>Výsledek hospodaření běžného účetního období</i>	3133	17207
B.	<b>Cizí zdroje</b>	<b>26701</b>	<b>26701</b>
C.	<b>Časové rozlišení</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Zdroj: Výroční zpráva 2013, vlastní výpočty

Další zásadní změnou, kterou by přineslo vykazování dle IFRS pro SME, je strukturální změna rozvahy. V současné době účetní jednotky zabývající se zemědělstvím sestavují rozvahu dle českých právních předpisů dle vzoru s bilanční rovnicí. Výkaz

zisku a ztráty je sestavován ve vertikální formě v účelovém nebo druhovém členění. Aktivní strana rozvahy je rozdělena do dvou základních složek dle životnosti daného aktiva v podniku, rozlišují se tedy dlouhodobá aktiva a oběžná (krátkodobá) aktiva. Pokud by účetní jednotka vycházela z principů IFRS, biologická aktiva by se rozlišovala dle jejich využití na aktiva zralá a aktiva nezralá.

Účetní jednotka, která se rozhodne vykazovat biologická aktiva dle IFRS pro SME má dvě možnosti jak postupovat. Nárůst reálné hodnoty je vykazován jako přínos (gain) a pokles reálné hodnoty je vykázána jako úbytek (loss) v období, ve kterém ke změně reálné hodnoty došlo. Účetní jednotka pak může veškeré změny týkající se příslušného období jednorázově zachytit k rozvahovému dni, nebo může zachycovat postupně v okamžicích, kdy k této změně dochází. V prvním případě tedy účetní jednotka zachycuje náklady vynaložené v souvislosti se zemědělskou produkcí a biologickými aktivy jako náklady období a k rozvahovému dni vykáže nárůst reálné hodnoty jako zisk. Ve většině případů dochází při použití této varianty k rozpoznání přínosů. Úbytek lze v tomto případě očekávat ve zcela výjimečných případech, jako je například živelná pohroma. Druhou možností je kapitalizace nákladů na zemědělskou činnost již v okamžiku jejich vynaložení. Reálná hodnota se tedy zvyšuje úměrně vynaloženým nákladům již v průběhu období. K rozvahovému dni je pak vykázána ztráta či zisk, vzhledem k tomu zda nárůst reálné hodnoty je vyšší než suma vynaložených nákladů či nikoliv. Dopad obou způsobů na vykázání zisk je stejný, ale dopad na hodnoty vybraných ukazatelů finanční analýzy je výrazně odlišný.

Této tematice se ve svém výzkumu věnuje i Bohušová a Svoboda (2013), kteří externím uživatelům pro zhodnocení změny finanční pozice společnosti doporučují využití těch ukazatelů, které ve své konstrukci nevyužívají kategorii nákladů. Jako vhodné ukazatele se tak jeví například výnosová rentabilita, rentabilita aktiv, kapitálová rentabilita nebo rentabilita vložených prostředků. Naopak jako nevhodný zmiňují ukazatel nákladové rentability.

Na následujících řádcích jsou zmíněny výhody ocenění biologických aktiv na základě reálné hodnoty:

- změna reálné hodnoty nejlépe odráží účinky změn, které přináší biologická přeměna;
- reálná hodnota změn biologických aktiv má přímý vztah ke změnám v očekávání budoucích užitků (oproti tomu náklady vynaložené na řízení biologické přeměny mají často pouze volnou souvislost se samostatnou biologickou přeměnou a tím také vzdálenější vztah k očekávaným budoucím ekonomickým užitkům);
- v případě existence aktivního trhu pro dané biologické aktivum, je oceňování reálnou hodnotou spolehlivější a srovnatelnější než oceňování na bázi historických nákladů;
- často užívaným argumentem pro využití fair value je skutečnost, že zjištění historických nákladů v podmínkách sdružené výroby je nepřesné.

Mezi hlavní nevýhody ocenění na základě reálné hodnoty lze zařadit:

- reálná hodnota je předpokládána peněžní částkou, v zemědělství je považována praxí za příliš teoretickou;
- oceňování na základě historických nákladů je dobře zavedené a obecně vžité;
- přecenění na základě reálné hodnoty přináší účetní jednotce nerealizované zisky či ztráty;
- reálná hodnota biologického aktiva stanovená k rozvahovému dni se nemusí rovnat jeho prodejní ceně a účetní jednotky by tuto skutečnost měla ošetřit tvorbou rezerv;
- stanovení reálné hodnoty může být subjektivně ovlivněno.

V případě přechodu účetní jednotky k vykazování dle IFRS pro SME je třeba počítat s různými náklady, které účetní jednotce vzniknou. Tyto náklady budou však velmi subjektivní a budou záležet na dalších faktorech, jako je například velikost a typ účetní jednotky či složitost samotných účetních operací. Mezi náklady přechodu na vykazování dle IFRS pro SME patří zavedení nového či přestavba stávajícího účetního informačního systému, proškolení zaměstnanců a poradenství v rámci realizace metodik IFRS pro SME.

## 8 Závěr

V souvislosti s globálním charakterem světové ekonomiky, vzniká potřeba sjednotit informační systémy, urychlit komunikaci a zvýšit srovnatelnost, srozumitelnost a především spolehlivost ekonomických informací. V centru zájmu proto stojí harmonizace účetního výkaznictví. V rámci Evropy probíhá vedle ekonomické globalizace také politické sjednocování pod záštitou Evropské unie. Účetní informace jsou potřeba nejen pro realizaci kvalifikovaných podnikatelských rozhodnutí, ale jsou důležité i z hlediska dotací, podpor a grantů. Tlaky na harmonizaci se postupně rozšiřují i mimo skupinu velkých podnikatelských uskupení.

Harmonizace účetnictví se v Evropě začala rozvíjet ve druhé polovině 20. století. Postupem času byla založena řada institucí, které se harmonizací účetnictví zabývaly, podporovaly ji a rozvíjely. Postupně vznikaly jednotlivé mezinárodní účetní standardy. V roce 2009 pak vznikl standard pro malé a střední podniky, který je určen účetním jednotkám, které neemitují své cenné papíry na veřejných trzích.

Cílem práce bylo kvantifikovat dopad změny metodiky oceňování aktiv v souladu se sekci 34 Specializované činnosti IFRS pro SME na hodnotu biologických aktiv a zemědělské produkce v malých a středních podnicích zaměřených na lesní hospodářství. Ocenění majetku je základním metodickým problémem účetnictví, který ovlivňuje nejen výsledek hospodaření účetní jednotky, ale i úroveň vlastních nákladů tohoto majetku. Ovlivňuje tedy i správnost účetnictví, jeho úplnost a pravdivost jeho údajů potřebných pro účely finanční analýzy a také pro daňové účely.

V teoretické části práce byl představen samostatný mezinárodní účetní standard pro malé a střední podniky. Byly popsány důvody jeho vzniku, vývojové fáze a také jeho finální podoba. Detailněji je rozebrána sekce 34, která se mimo jiné zabývá vykazováním a oceňováním biologických aktiv a je odvozena ze samostatného standardu IAS 41. Velmi důležitou částí je kapitola, která mapuje dosažené výsledky výzkumu v oblasti oceňování biologických aktiv reálnou hodnotou. Následuje část věnovaná české právní úpravě se zaměřením na oceňování aktiv zemědělského charakteru. Dle národních zvyklostí jsou zemědělská aktiva oceňována na bázi historických cen.

Podkladem pro praktickou část práce jsou data získaná ze společnosti LDO Příbryslav. Tento lesní podnik byl osloven ke spolupráci především proto, že obhospodařuje lesy v autorce blízké lokalitě a také proto, že se jedná o jeden z největších lesních podniků na Vysočině, co se rozsahu obhospodařovaných lesních pozemků týče. LDO Příbryslav přistoupilo na možnost použití interních dat a účetních podkladů ke zpracování praktické části této práce především proto, že jim zvolená tematika přišla velmi aktuální, zajímavá a pro jejich účetní jednotku, z hlediska budoucího směřování harmonizace účetnictví ve světě, velmi přínosná.

V úzké spolupráci s LDO Příbryslav byla pomocí metody čisté současné hodnoty zjištěna reálná hodnota lesních porostů. Po zařazení biologických aktiv do rozvahy účetní jednotky se vykazovaná bilanční suma zvýšila o přibližně 14 %. Změny

v přecenění se promítly v aktivní straně rozvahy v nových rozvahových položkách *Biologická aktiva zralá* a *Biologická aktiva nezralá*. Na pasivní straně rozvahy se změny zobrazily v hodnotě rozvahové položky *Výsledek hospodaření za běžné účetní období*, neboť rozdíly z přecenění mají na rozvahu výsledkový dopad.

Zobrazení lesních porostů v účetnictví je dosud otevřeným praktickým i teoretickým problémem. V rámci České republiky je pak situace přímo neuspokojivá, neboť lesní porost prakticky není předmětem účetního zobrazení. Lesní porost nakoupený společně s lesním pozemkem je zařazen a nadále v účetnictví evidován jako součást hodnoty tohoto pozemku. Les vysázený ve vlastní režii není v účetnictví evidován vůbec, neboť náklady, které výsadbu provázely, jsou účetní jednotkou zúčtovány do nákladů běžného období. Pokud je les vytěžován, jsou proti výnosům z prodeje dřeva stavěny v nákladech náklady na vytěžení a tvorba rezervy na obnovu lesa. Tato rezerva je pak čerpána v obdobích, kdy dochází k obnově lesních porostů ve výši nákladů vynaložených na obnovu vytěžených lesních porostů. Uvedená metodika neposkytuje uživatelům účetních závěrek věrný obraz skutečnosti.

Tím, že se lesní porosty v účetnictví nesledují, dochází k narušení základních principů podvojného účetnictví. Tato situace má mimo jiné historické kořeny. Způsob účetního zachycení lesních aktiv byl ovlivněn tím, že lesy byly v minulosti v naprosté většině součástí státního majetku a jednotlivá polejí je pouze spravovala, tedy starala se o jejich vytěžení, obnovu a pěstování. V současné době jsou však lesy obhospodařovány a vlastněny podnikateli v rámci soukromého sektoru (fyzickými a právníckými osobami), ale bohužel účetní předpisy na změnu vlastnické situace a na změnu informačních potřeb dosud řádně nezareagovaly.

Předkládaná práce je jedna z prvních v České republice, která se danou problematikou zabývá. V práci byly shromážděny teoretické poznatky týkající se lesního hospodářství z pohledu oceňování pro potřeby účetnictví z hlediska mezinárodních účetních standardů a také z hlediska českých právních podkladů. Práce otvírá diskuzi na toto téma a cílem by měla být další intenzivní výzkumná práce, na které by se podíleli lesní ekonomové a účetní, s cílem zpřesnit zachycení lesního porostu v účetnictví. Otázka vhodného způsobu oceňování lesních porostů je také otázkou dalšího bádání. Významným problémem, který bude nutno do budoucna také řešit, je otázka softwarového vybavení pro kompatibilitu informačních systémů, tedy účetních softwarů a softwarového vybavení pro lesní hospodářské plány a osnovy. Případný přechod na nový systém vykazování dle IAS/IFRS, nebo IFRS pro SME, může být pro české společnosti značně komplikovaný.



## 9 Literatura

- Agricultural census 2010 - main results. *European Commission Eurostat* [online]. 2013 [cit. 2014-11-25]. Dostupné z: [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics\\_explained/index.php/Agricultural\\_census\\_2010\\_-\\_main\\_results](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Agricultural_census_2010_-_main_results)
- AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Compiled Accounting Standard AASB 141: Agriculture*. Australia: The Customer Service Officer, 2009. Dostupné z: [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB141\\_07-04\\_COMPoet09\\_01-09.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB141_07-04_COMPoet09_01-09.pdf)
- BOHUŠOVÁ, Hana, VALOUCH, Petr a SVOBODA, Bohumil. *MENDELU Working Papers in Business and Economics: IFRS for SMEs: What will the implementation of IFRS for SME bring for timber industry?*. Brno, 2012. Dostupné z: [ftp://ftp.mendelu.cz/RePEc/men/wpaper/27\\_2012.pdf](ftp://ftp.mendelu.cz/RePEc/men/wpaper/27_2012.pdf)
- BOHUŠOVÁ, Hana a SVOBODA, Patrik. *Acta Universitatis Bohemiae Meridionales: Co by pro zemědělské podniky znamenala implementace IFRS pro SME?*. 2013. ISSN 1212-3285.
- ČERMÁKOVÁ ING., Helena. *Návrh oceňování a způsob účtování lesních porostů v České republice dle přístupu Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS*. Praha, 2012. Dizertační práce. Česká zemědělská univerzita v Praze.
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD: *Malé a střední firmy v ekonomice ČR v letech 2003-2010*. Český statistický úřad, Březen 2013. Dostupné z: [http://www.czso.cz/csu/2011edicniplan.nsf/t/20004AE271/\\$File/116111a.pdf](http://www.czso.cz/csu/2011edicniplan.nsf/t/20004AE271/$File/116111a.pdf)
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2006, x, 339 s. ISBN 80-251-1085-0.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 153 s. ISBN 978-807-3579-616.
- ELAD Charles, HERBOHN Kathleen. *Implementing fair value accounting in the agricultural sector*. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2011. ISBN 978-190-4574-736.
- FOUNDATION, International Accounting Standards Committee. *A guide through International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008: including the full text of the Standards and Interpretations and accompanying documents issued by the International Accounting Standards Board as approved at 1 July 2008 : with extensive cross-references and other annotations*. approved at 1 July 2008. London, U.K: International Accounting Standards Committee Foundation, 2008. ISBN 978-190-5590-681.

- GREGE-STALTMANE, E. *Challenges in accounting the forests - a Latvian case study*. Latvia: ANNALS OF FOREST RESEARCH, 2010. Dostupné z: [http://www.editurasilvica.ro/afr/53/1/05\\_grege.pdf](http://www.editurasilvica.ro/afr/53/1/05_grege.pdf)
- HINKE, J. *Možnosti implementace prvků mezinárodního účetního standardu IAS 41 – zemědělství do účetnictví zemědělských podniků ČR*. 2006. Dostupné z: [http://www.agris.cz/Content/files/main\\_files/74/152641/031Hinke.pdf](http://www.agris.cz/Content/files/main_files/74/152641/031Hinke.pdf)
- HLAVÁČKOVÁ ING., Petra. Vliv mezinárodních účetních standardů na lesní hospodářství. *Sborník 9. ročníku Pedagogické konference pořádané 5.12.2009 VŠE v Praze*. 2009.
- International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities: IFRS for SMEs*. London: International Accounting Standards Board, c2009, 3 v. ISBN 19070261933.
- KUPČÁK, Václav. *Ekonomika lesního hospodářství*. Vyd. 1. V Brně: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita, 2003, 257 s. ISBN 80-715-7734-0.
- KUPČÁK, Václav. *Finanční účetnictví v lesním hospodářství*. Vyd. 1. V Brně: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita, 2000, 88 s. ISBN 80-715-7444-9.
- LDO PŘIBYSLAV. *Lesní družstvo obcí Přibyslav* [online]. 2014 [cit. 2014-11-26]. Dostupné z: <http://www.ldopribyslav.cz/>
- MALACH, Antonín. *Jak podnikat po vstupu do EU: právo a podnikání, podnikatelské řízení, podpora podnikání v ČR a EU, podnikatelské a podpůrné instituce, podnikání a veřejná správa*. 1. vyd. Praha: Grada, 2005, 524 s. ISBN 80-247-0906-6.
- Malé a střední podniky (MSP). *Evropská komise: Podniky a průmysl* [online]. [cit. 2014-10-21]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/index\\_cs.htm](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/index_cs.htm)
- MATĚJÍČEK, Jiří. *Úroková míra v lesnictví: The forestry interest rate*. 1. vyd. Kostelec nad Černými lesy: Lesnická práce, 2013, 159 s. ISBN 978-80-7458-049-9.
- MATĚJÍČEK, Jiří a ZÁDRAPA, Radek. *Oceňování lesa*: Mendelova univerzita v Brně, Leden 2014. Dostupné z: [https://akela.mendelu.cz/~xcepl/inobio/nove/Ocenovani\\_lesa/Ocenovani\\_les\\_a\\_skripta.pdf](https://akela.mendelu.cz/~xcepl/inobio/nove/Ocenovani_lesa/Ocenovani_les_a_skripta.pdf)
- MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ. *Zpráva o stavu lesa a lesního hospodářství ČR 2013*. Praha: Ministerstvo zemědělství, 2014. ISBN 978-80-7434-153-3. Dostupné z: [http://eagri.cz/public/web/file/337394/Zprava\\_o\\_stavu\\_lesa\\_2013.pdf](http://eagri.cz/public/web/file/337394/Zprava_o_stavu_lesa_2013.pdf)
- MINISTERSTVO ZEMĚDĚLSTVÍ. *Zásady státní lesnické politiky*, 2012. Ministerstvo zemědělství ČR © 2009-2013. Dostupné z: [http://eagri.cz/public/web/file/180842/ZSLP\\_2012.pdf](http://eagri.cz/public/web/file/180842/ZSLP_2012.pdf)

- MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2013*. Praha: Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2014. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument151050.html>
- NERUDOVÁ, Danuše a kol. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 1. vydání. ISBN 978-80-7357-500-7.
- PENTTINEN, Markku a RANTALA, Olli. *The International Financial Reporting Standards (IFRS) accounting system as applied to forestry*. Finland: Finnish Forest Research Institute, 2008. ISBN 978-951-40-2124-4. Dostupné z: <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:232686/FULLTEXT01.pdf>
- PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Forest, Paper & Packing: Forest Industry: Application review of IAS 41, Agriculture: the Fair Value of Standing Timber*. PricewaterhouseCoopers, 2009. Dostupné z: <http://www.pwc.com/gx/en/forest-paper-packaging/ias41/index.jhtml>
- PRICEWATERHOUSECOOPERS. *IFRS a české účetní předpisy: Podobnosti a rozdíly*. Praha: PricewaterhouseCoopers, prosinec 2009. Dostupné z: [http://www.pwc.com/cs\\_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf](http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf)
- ROZENTĀLE, Sarmīte a ORE, Maira. *880-01 Journal of modern accounting and auditing: Evaluation of Biological Assets: Problems and Solutions*. Latvia: David Publishing, January 2013. ISBN 1548-6583. Dostupné z: <http://www.davidpublishing.com/Download/?id=10582>
- SEDLÁČEK, J. *The methods of valuation in agricultural accounting: Zemědělská ekonomika*. 2010, roč. 2. ISSN 0139-570X.

### Legislativní zdroje

- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/>
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>
- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Dostupné z: <http://www.zakonycr.cz/seznamy/151-1997-sb-zakon-o-ocenovani-majetku-a-o-zmene-nektery-ch-zakonu-%28zakon-o-ocenovani-majetku%29.html>
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002. Dostupné z:  
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/uvod.aspx>

Nařízení komise (EU) č. 1255/2012 ze dne 11. prosince 2012, kterým se mění ES či 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní účetní standard 12, mezinárodní standard účetního výkaznictví 1, mezinárodní standard účetního výkaznictví 13 a výklad Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví 20. In: *Úřední věstník Evropské unie*. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:360:0078:0144:CS:PDF>

## 10 Přílohy

### Příloha č. 1: Schéma podílnických obcí LDO Přibyslav



Obr. 4 Schéma podílnických obcí LDO Přibyslav

## Příloha č. 2: Členské podíly LDO Přibyslav

Tab. 11 Seznam členů LDO Přibyslav

Název obce	Členský podíl	Název obce	Členský podíl
Bohdalov	3,24	Počátky	0,14
Březí	1,41	Pokojev	0,70
Budeč	1,13	Přibyslav	12,39
Česká Bělá	3,80	Radňovice	0,99
Havlíčková Borová	5,49	Radostín	0,70
Hodiškov	1,27	Rudolec	2,11
Jámy	2,82	Sazomín	1,13
Jitkov	1,41	Sirákov	0,85
Krátká Ves	1,69	Sklené	0,70
Krucemburk	2,25	Slavětín	1,41
Lhotka	0,70	Sobíňov	1,41
Malá Losenice	2,54	Stříbrné Hory	1,27
Matějov	4,23	Světnov	1,41
Modlíkov	1,69	Škrdlovice	1,13
Nížkov	1,27	Újezd	1,41
Nové Dvory	1,97	Vatín	1,27
Nové Město na Moravě	1,83	Velká Losenice	5,07
Nové Veselí	4,93	Vepřová	0,28
Obyčtov	1,69	Vojnův Městec	4,23
Olešenka	1,41	Žďár nad Sázavou	0,85
Ostrvo nad Oslavou	3,24	Ždírec nad Doubravou	4,23
Oudoleň	2,11	Žižkovo Pole	4,23
<b>Celkem</b>			<b>100</b>

Zdroj: LDO Přibyslav, vlastní zpracování

### Příloha č. 3: Příklad fázové kalkulace vytěženého dřeva

<b>Výpočet fázové ceny dříví na jednotlivých lokalitách k 31.12.2013</b>		
<b>1) Podíl výrobní režie</b>		
Výpočet =	$\frac{\text{Výrobní režie}}{\text{Výrobní náklady + výrobní režie + 821 až 823}} = \frac{13.600.000}{135.537.000} = 0,10 \text{ tzn. } 10 \%$	
	Nájemné z lesa je zahrnuto (Není zde tvorba rezerv, vnitrodoprava, vlastní převod dřeva, pomocné výkony, správní režie, výkony 839 - 999)	
<b>2) Lokalita „P“</b>		
Náklady na těžbu (vč. podvýkonů 90,91 a samovýroby)	6.058.000 Kč	49.218 m <sup>3</sup>
Výkup na lokalitě P	1.606.000 Kč	1.409 m <sup>3</sup>
Celkem	7.664.000 Kč	50.627 m <sup>3</sup>
Výpočet fázové ceny na „P“ : 7.664.000 Kč : 50.627 m <sup>3</sup> = 151 Kč/m <sup>3</sup> 156 Kč/m <sup>3</sup> x 1,1 = <b>166 Kč/m<sup>3</sup></b>		
<b>3) Lokalita „OM“</b>		
Náklady na manipulaci na „OM“ (vč. štěpkování)	352.000 Kč	654 m <sup>3</sup>
Náklady na výkup na „OM“	30.021.000 Kč	19.750 m <sup>3</sup>
Náklady na přibližování (vč. podvýkonu 90,91 a samovýroby)	6.505.000 Kč	49.291 m <sup>3</sup>
Celkem	36.878.000 Kč	69.695 m <sup>3</sup>
Odpočet nákladů na těžbu z vykoupených m <sup>3</sup> : 19.750 m <sup>3</sup> x 166 Kč/m <sup>3</sup> = 3.278.500 Kč Výpočet fáz.ceny na „OM“ : 36.878.000 Kč - 3.278.500 Kč = 33.599.500 Kč / 69.695 m <sup>3</sup> = 482 Kč/m <sup>3</sup> 482 Kč/m <sup>3</sup> x 1,1 = 530 Kč/m <sup>3</sup> 530 Kč/m <sup>3</sup> + 166 Kč/m <sup>3</sup> = <b>696 Kč/m<sup>3</sup></b>		
<b>4) Lokalita „ES“</b>		
Náklady na dovoz na ES	501.000 Kč	4.464 m <sup>3</sup>
Výkup na ES	0 Kč	0 m <sup>3</sup>
Celkem	501.000 Kč	4.464 m <sup>3</sup>
Odpočet nákladů na výrobu vykoupených m <sup>3</sup> na ES: 0 m <sup>3</sup> x 0 Kč/m <sup>3</sup> = 0 Kč Výpočet fázové ceny na „ES“ : (501.000 Kč - 0 Kč) / 4.464 m <sup>3</sup> = 112,23 Kč/m <sup>3</sup> 112,23 Kč/m <sup>3</sup> x 1,1 = 123 Kč/m <sup>3</sup> 696 Kč/m <sup>3</sup> + 123 Kč/m <sup>3</sup> = <b>819 Kč/m<sup>3</sup></b>		
V Příbyslavi dne 27.1.2013		
Ing. Petr Podhrázký vedoucí ekonomického úseku		

Obr. 5 Fázová kalkulace vytěženého dřeva

## Příloha č. 4: Lesní pozemky ve vlastnictví LDO Příbyslav

Tab. 12 Lesní pozemky vykazované v rozvahové položce *Pozemky*

Katastr	Výměra [m <sup>2</sup> ]	Pořizovací cena [Kč]
Havlíčková Borová	4350	28670
Havlíčková Borová	3575	23562
Havlíčková Borová	150	3406
Havlíčková Borová	9349	193844
Havlíčková Borová	5198	34260
Havlíčková Borová	1395	9194
Havlíčková Borová	1395	9104
Staré Ransko	61	4180
Staré Ransko	21	2970
Staré Ransko	158	1691
Nové Veselí	3032	36708
Nové Veselí	35395	403292
Nové Veselí	29902	320091
Nové Veselí	10205	317584
Budeč	257	3793
Budeč	384	4527
Budeč	32654	384991
Budeč	29306	345518
Světnov	2562	33318
Světnov	228	2965
Světnov	15261	57700
Světnov	9932	29700
Světnov	2900	13215
Světnov	4166	18984
Světnov	389	1663
Světnov	676	3080
Světnov	3333	7706
Světnov	89	267
Světnov	111	506
Světnov	271	627
Světnov	5436	83020
Světnov	273	882
Světnov	13434	576244
Světnov	248	801
Světnov	309	4019
Světnov	103	1539



Škrdlovice	1536	26550
Škrdlovice	10394	37707
Škrdlovice	9915	34457
Vepřová	130	1392
Vepřová	57	632
Vepřová	82	909
Vepřová	7571	76273
Vepřová	30534	582039
Vojnův Městec	63	6130
Vojnův Městec	1960	13478
Železné Horky	11114	39351
Železné Horky	19985	70725
Jitkov	2666	80560
Krucemburk	56117	670000
Krucemburk	11278	66427
Krucemburk	14912	87836
Krucemburk	2622	15444
Krucemburk	543	3198
Krucemburk	11110	152351
Krucemburk	13222	181313
Krucemburk	9161	53958
Krucemburk	3283	19337
Krucemburk	8424	49617
Krucemburk	9581	56432
Krucemburk	20112	118460
Krucemburk	2136	12581
Údavy	16670	244736
Újezd	4364	36902
Újezd	741	3981
Újezd	9434	79736
Újezd	11570	97790
Újezd	4185	35372
Újezd	2342	19803
Újezd	2812	23767
Újezd	1163	9830
Újezd	1146	9686
Újezd	5074	55000
Újezd	1775	25255
Újezd	3827	61315
Újezd	2036	21060

Újezd	311	358491
Újezd	416	3516
Újezd	3184	26911
Újezd	1289	10895
Újezd	1422	12019
Újezd	939	9842
Újezd	596	6748
Újezd	343	4190
Újezd	268	4150
Újezd	212	1792
Újezd	21569	353395
Březí nad Oslavou	885	65750
Sklené	3177	40326
Vysoké	640	7638
Vysoké	3233	38466
Vysoké	1124	13414
Vysoké	530	6325
Vysoké	505	6027
Vysoké	986	11767
Ždírec	195	465
Ždírec	47	112
Ždírec	52	124
Ždírec	8	19
Ždírec	243	579
Ždírec	20	48
Ždírec	370	579
Obyčtov	1454	9665
Lhotka	757	5042
<b>Celkem</b>	<b>6387930</b>	<b>7143306</b>

Zdroj: LDO Přibyslav

## Příloha č. 5: Procentuální zastoupení jehličnatých a listnatých lesů v rámci obhospodařovaných lesů dle věkových stupňů

Tab. 13 Základní kategorie dle věkových stupňů

Věkový stupeň	Jehličnaté lesy		Listnaté lesy	
	[ha]	[%]	[ha]	[%]
1	292,64	5,85	75,23	12,94
2	298,08	5,96	47,28	8,13
3	327,41	6,55	47,31	8,14
4	333,02	6,66	57,97	9,97
5	345,50	6,91	55,35	9,52
6	603,86	12,08	111,12	19,12
7	607,87	12,16	85,86	14,77
8	1009,77	20,2	64,84	11,16
9	298,04	5,96	7,85	1,35
10	213,91	4,28	5,72	0,98
11	238,22	4,76	1,16	0,2
12	251,33	5,03	3,58	0,62
13	63,3	1,27	0,95	0,16
14	55,49	1,11	1,85	0,32
15	29,97	0,6	13,24	2,28
16	23,87	0,48	1,49	0,26
17	3,56	0,07	0,44	0,08
<b>Celkem</b>	<b>4999,85</b>	<b>100</b>	<b>581,23</b>	<b>100</b>

Zdroj: Lesní hospodářský plán, LDO Příbryslav, vlastní výpočty