

KOMPARACE ZOBRAZENÍ LESNÍHO POROSTU V PODNIKOVÉM INFORMAČNÍM SYSTÉMU DLE PRÁVNÍCH NOREM ČESKÉ REPUBLIKY A DLE PŘÍSTUPU MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ IFRS

COMPARISON REPORTING OF FOREST STANDS IN THE ENTERPRISE INFORMATION SYSTEM ACCORDING TO THE LEGAL STANDARDS OF THE CZECH REPUBLIC AND INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS - IFRS

HELENA ČERMÁKOVÁ

Česká zemědělská univerzita v Praze, Fakulta provozně ekonomická, Praha

ABSTRACT

The aim of the paper is the comparison of the forest stands on forest land as an accounting entry, which is presented in accordance with the Czech legal regulations for accounting and with the approach of International Financial Reporting Standards (IFRS). The Czech legal norms do not allow the forest growing stock to be included in the company accounting information system, and a significant monetary value of corporate assets to be reported in financial statements (balance sheet and profit and loss account). The approach mentioned above differs significantly from the concept of IFRS that respects the specifics of the forest stand as a separate accounting category separable from forest land. Reporting of the forest stands in accordance with the Czech law regulations and IFRS was analyzed, and a separated valuation of the forest stand and its individual record in the accounting system is proposed. The impact of both approaches on the company accounting systems was also described in detail. The output of this paper is an assessment of both approaches in relation to the application of the accounting principles and rules as well as to business economics.

Klíčová slova: lesní porost, účetnictví, ocenění lesního porostu, účetní zobrazení lesního porostu, účetní závěrka, IFRS, biologické aktivum

Key words: forest stand, accounting, valuation of forest stand, financial statements, reporting according to IFRS, biological assets

ÚVOD

Obor lesnictví má v rámci národního hospodářství, ale i v odvětví zemědělství neobvyklé postavení. Mimořádnost postavení odvětví lesnictví je spojeno s lesním výrobním cyklem, který svou délkou není srovnatelný s jiným výrobním cyklem, ať už se jedná o odvětví v rámci zemědělství nebo v průmyslové výrobě.

Zmíněná specifika mají také vliv na oblast podnikových informačních systémů, a to konkrétně na účetní systém. Předmětem lesního výrobního cyklu je pěstování lesního porostu, jehož výstupem jsou v konečné fázi různé sortimenty dříví. Produkční cyklus růstu lesního porostu začíná založením lesního porostu, jeho ošetřováním v prvních letech po založení, růstem a nakonec těžbou dříví (resp. v obráceném sledu – těžba, zalesnění lesního pozemku a následná výchova lesního porostu).

Tento přirozený výrobní proces není v plném rozsahu zobrazen v podobě hodnotových jednotek přírůstků (resp. přírůstky dřevní hmoty) a úbytků lesního porostu v účetnictví, které je vedeno podle platné právní úpravy České republiky (ČR).

Z dané situace vyplývá příčina, proč není monetární hodnota lesního porostu vykazována v účetní závěrce účetních jednotek, které vlastní lesní pozemky nebo na nich hospodaří.

V současné době česká právní úprava týkající se účetnictví nedisponuje nástroji, které by umožňovaly lesní porost na lesních pozemcích ocenit a vykázat v rozvaze jako samostatnou rozvahovou položku. Je nutné podotknout, že za těchto podmínek významná část lesního majetku podniku není zahrnuta v informačním systému a management podniku nemá k dispozici přesné účetní informace z finančního účetnictví, které by přispěly ke správným manažerským rozhodnutím.

Lesní porost je podle platných právních předpisů ČR součástí ocenění pozemku a jeho hodnota je vykazována společně (pokud je známa) s hodnotou pozemku v rozvahové položce *Pozemky*.

V pojetí Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS (dále jen IFRS), které respektuje specifikum lesního porostu jako samostatné, od pozemku oddělitelné účetní kategorie, je navrhováno jeho samostatné účetní zobrazení.

Přístup IFRS je relevantní i pro účetní zobrazení hospodářských transakcí v ekonomickém a právním prostředí ČR, a to pro společnosti kótované na regulovaném trhu v zemích Evropské unie (EU), popř. dceřiné společnosti, které jsou konsolidovány mateřskou společností na základě pravidel a postupů IFRS. Uvedená situace vyplývá ze vstupu České republiky do EU, kdy začaly být určující pro českou úpravu účetnictví účetní direktivy EU.

Vzhledem k faktu, že se evropská účetní koncepce přiklonila k IFRS, vzrostl jejich vliv i v České republice. V letech 2001 a 2002 byly standardy IFRS částečně implementovány do velké novely zákona o účetnictví, která společně s dalšími přijatými předpisy reagovala na mezinárodní vývoj účetnictví a na vzrůstající vliv IFRS na jednotlivá národní účetnictví.

Česká republika je státem se samostatnou právní úpravou finančního účetnictví, která vychází z direktiv EU, je tudíž povinná dbát na společné právní prostředí tohoto společenství.

Cílem příspěvku je předložit výsledky rozboru stávající situace zobrazení monetární hodnoty lesního porostu v podnikovém účetním systému podle platných právních norem ČR a současně porovnat tento přístup s pojetím účetního IFRS.

Na základě zjištěných výsledků je provedena komparace zobrazení lesního porostu dle platných právních norem ČR a dle přístupu IFRS a jsou vyvozeny důsledky vyplývající z rozdílného přístupu k vykazování rostoucí zásoby lesních porostů v účetnictví.

MATERIÁL A METODIKA

Východiskem pro zpracování příspěvku je detailní analýza současného stavu účetního zobrazení lesního porostu v účetnictví dle ustanovení právních norem ČR a současně dle přístupu IFRS k účetnímu vykazování ve sféře lesnictví.

Metodický postup zpracování spočívá v rozboru právních účetních a daňových pramenů a provedení popisu současného stavu účetního zobrazení lesních porostů, který povede ke shrnutí poznatků z účetní oblasti ve vztahu k lesnictví a lesnímu hospodářství ČR.

Současně jsou analyzovány předpoklady IFRS ke zvolenému tématu. Oblastí zemědělství, resp. lesnictvím se zabývá konkrétní účetní standard IAS 41 – Zemědělství (zemědělský standard).

Rozborem zemědělského standardu je popsán přístup k účetní evidenci lesního porostu z pohledu IFRS. Tento rozbor zahrnuje oblast klasifikace lesního porostu v pojetí zemědělského standardu a způsob jeho oceňování.

Výstupy z obou šetřených oblastí jsou v závěru vzájemně komparovány ve vztahu k dodržování účetní zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, resp. ve vztahu k vyjádření skutečné hodnoty majetku podniku hospodařícího na lesních pozemcích.

VÝSLEDKY A DISKUSE

Přehled současného stavu řešené problematiky v ČR

Právní rámec pro vedení účetnictví v ČR

Stávající účetní zobrazení lesa je upraveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZOÚ) v platném znění, dále prováděcí vyhláškou MF č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení ZOÚ. Dále jsou účetní jednotky povinny se při vedení účetnictví řídit Českými účetními standardy pro podnikatele (ČUS) č. 001 až č. 023.

Význam a funkce účetnictví

Základní funkcí účetnictví je poskytovat všem svým uživatelům spolehlivé informace o tom, jak je daný podnik ekonomicky zdatný. Od účetnictví je požadováno, aby poskytovalo informace o finanční situaci podniku a jeho výsledku hospodaření (zisku či ztrátě) za dané časové období (KOVANICOVÁ 2009).

Účetnictví je samostatný obor sociálně ekonomických informací, který na podnikové úrovni vytváří ucelený systém s vlastními kontrolními prvky, a který s využitím bilančních metod sleduje průběh reprodukčního procesu a poskytuje o něm průkazné informace finančního charakteru (VALDER 2008).

Značný rozsah požadavků, které jsou kladené na účetnictví, vyplývá ze skutečnosti, že tento informační systém je založen na rigorózních metodických principech a obecně uznávaných zásadách směřujících k tomu, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz skutečnosti a aby jeho informace byly průkazné, úplné, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné (KOVANICOVÁ 2009).

Účetnictví představuje určitý druh modelového zobrazení podniku, které zachycuje podnik na základě jeho finančně-majetkové struktury (DVOŘÁKOVÁ 2004).

Z uvedených definic účetnictví vyplývá, že informační účetní systém by měl ze své podstaty poskytovat pokud možno úplné informace o hodnotě majetku podniku, který je ve vlastnictví podniku, anebo ke kterému má podnik právo hospodaření.

Cílem rozboru uvedeného v následující kapitole je analyzovat, zda stávající evidence rostoucí zásoby lesního porostu v účetnictví vedeného podle právních norem ČR naplňuje podstatu a smysl účetnictví.

Dalším cílem je posoudit přístup a podstatu zemědělského standardu v rámci IFRS v odvětví lesnictví.

Výsledky rozborů dvou tematických oblastí budou za pomoci syntézy zjištěných výsledků komparovány a budou vysloveny zjištěné rozdíly vyplývající z odlišného pojetí dvou účetních systémů (přístup národních právních norem a mezinárodních účetních standardů).

Účetnictví podniků hospodařících na lesních pozemcích

Klasifikace aktiv (majetku) spojených s lesním reprodukčním cyklem

Les a jeho produkční funkce, které se týkají produkce dříví, jsou v účetnictví zobrazeny podle konkrétní situace, buď v dlouhodobém hmotném majetku, anebo v oběžných aktivech – zásobách.

Podle výše zmíněných právních účetních norem je v dlouhodobém hmotném majetku zahrnuta rozvahová položka *Pozemky*, která obsahuje všechny druhy pozemků bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím (§ 7, odst. 1 prováděcí vyhlášky k ZOÚ).

Zobrazování lesa v účetnictví vychází z podstaty definice lesa podle lesního zákona. Les je ve zmíněném lesním zákoně definován lesními porosty s jejich prostředím a pozemky určené k plnění funkcí lesa (§ 2, odst. 2 lesního zákona).

Je nutné poukázat na fakt, že při této klasifikaci je pohlíženo na příčinnou souvislost mezi lesem jako celkem na jedné straně a lesní půdou a lesním porostem na straně druhé. Les může plnit svoji funkci jen v případě současné existence lesních porostů a pozemků, a proto je na tento druh majetku pohlíženo jako na nedělitelný objekt. Tento pohled na les s lesním porostem je dále podložen ustanoveními § 120 občanského zákoníku, ve kterém je řečeno, že součástí pozemku jsou i porosty spojené kořeny s pozemkem (jedinou výjimkou jsou podle daňových a účetních předpisů *Pěstitelské celky trvalých porostů*).

Lesní porost podle této definice není považován za movitou věc, a proto podle současné právní úpravy není jeho hodnota evidována v účetnictví samostatně.

Rozvahová položka *Pozemky* pro oblast lesního hospodářství představuje lesní pozemek včetně rostoucí zásoby lesního porostu.

Hlavní odlišností pozemků v rámci dlouhodobého majetku je, že právní předpisy neumožňují tento druh majetku odepisovat účetně ani daňově, a to bez ohledu na způsob jejich využívání (KUPČÁK 2000).

Vykazování lesních aktiv v kategorii zásob

Produkční funkce lesa je ve vztahu k produkci dříví v účetnictví účetní jednotky zachycena v oběžných aktivech v oddíle zásob.

V oblasti oběžných aktiv v kategorii zásob je pro účely zachycení vytvořené lesní produkce určena aktivní rozvahová položka *Výrobky*.

Výrobky představují předměty vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky. Lesní podniky zde účtují o vytěženém dříví, o vlastních vypěstovaných sazenicích, o vánočních stromcích atd. KUPČÁK (2000) zařazuje mezi výrobky v lesním hospodářství vytěžené dříví v různém stavu rozpracovanosti (evidované dle stupně rozpracovanosti na lokalitě: pařez – P, odvozní místo – OM a expediční sklad – ES) a sazenice v lesních školkách.

Náležitě zařazení do účetních kategorií majetku dle uvedené klasifikace je zásadní pro správné vedení účetnictví a vykázání majetkových položek v účetní závěrce.

Za zásoby je považován také nákup vzrostlého lesa, který je určen k pokácení, a dřevo k prodeji (RYNEŠ 2012).

Současný stav účetnictví a lesních aktiv

V České republice se podle platných právních účetních norem lesní pozemek s lesním porostem zachycuje v dlouhodobém hmotném majetku účetní jednotky. V průběhu držby lesní půdy majitel tento druh majetku neodepisuje účetně ani daňově, jelikož se hodnota lesního pozemku dle stávajícího právního přístupu v čase nesnižuje.

V průběhu růstu lesního porostu (obmýtí) se v účetním systému nezvyšuje hodnota lesního pozemku v rámci dlouhodobého hmotného majetku účetní jednotky o hodnotu přírůstu (přírůstku) dřevní hmoty lesního porostu.

V tab. 1 je uvedena skutečnost zobrazena v rozvaze, kde hodnota pozemků činí 40 000 000 Kč. Rozvahová položka *Pozemky* se stanovenou finanční částkou obsahuje u fiktivního podniku lesní pozemky včetně lesního porostu k 1. dni běžného účetního období.

Lze předpokládat přirozený proces biologické přeměny, výsledkem které je přírůst dřevní hmoty v daném účetním období (kalendářní rok).

Jestliže by byl přírůst dřevní hmoty exaktně zjištěn a oceněn existujícími oceňovacími metodami, pak by byla kupříkladu zjištěna peněžní hodnota přírůstu dřevní hmoty ve výši 2 000 000 Kč. Při dodržování účetních pravidel a zásad by měla být zjištěná hodnota zobrazena v účetnictví způsobem, který by zajistil zvýšení hodnoty rozvahové položky *Pozemky* (stav 40 000 000 Kč) v rozvaze tak, aby účetnictví poskytovalo věrné a poctivé zobrazení skutečnosti, tj. hodnotu 42 000 000 Kč, protože skutečností je, že hodnota lesních pozemků s lesními porosty se zvýšila o hodnotu přírůstu dřevní hmoty za sledované období. Uvedeným přístupem by byla dodržena dominující účetní zásada, jejímž uplatňováním je dosaženo věrné a poctivé zobrazení skutečnosti. Respektování této zásady je totiž nutnou podmínkou k tomu, aby si dostatečně kvalifikovaný čtenář výkazů mohl učinit správný názor na současné i budoucí finanční postavení podniku a aby mohl přijmout správné rozhodnutí (KOVANICOVÁ 2004).

Avšak současné právní normy ČR neumožňují postupovat výše uvedeným způsobem, a proto hodnota v tab. 1 na položce *Pozemky* za sledované období zůstává nezměněna. Důsledkem tedy je, že podnik vykazuje nesprávnou hodnotu svého majetku v rozvaze a zkrsluje tak svou majetkovou situaci.

Stejný vliv na tab. 1 bude mít i následující příklad, který znázorňuje uskutečnění těžby lesního porostu v mýtní zralosti.

Je předpokládána těžba mýtního lesního porostu v hodnotě 5 000 000 Kč. Při dodržování účetních zásad a pravidel by měla být hodnota v tab. 1 snížena z původních 40 000 000 Kč na hodnotu 35 000 000 Kč (snížení hodnoty lesního pozemku o hodnotu vytěženého dříví). Opět je nutné konstatovat, že hodnota lesního pozemku se nesnižuje ani v tomto v případě, kdy je provedena úmyslná těžba lesního porostu.

Náklady a výnosy spojené s lesním produkčním cyklem

V procesu od založení lesního porostu do jeho vytěžení jsou veškeré náklady spojené s jeho výchovou zachycovány v účetnictví na vrub provozních nákladů účetní jednotky a ovlivňují tak výsledek hospodaření účetní jednotky v daném účetním období.

V okamžiku vzniku výnosů spojených s prodejem vytěženého dříví nebo lesního pozemku, včetně stojícího lesního porostu, není v účetnictví k dispozici přesná informace o hodnotě prodávaných majetkových složek (lesní porost není v průběhu růstu oceňován a jeho hodnota není zobrazena v majetku účetní jednotky). Nastává tedy situace, kdy není možné k realizovaným výnosům přiřadit na ně vynaložené náklady.

V okamžiku těžby je vytěžené dříví podle platných pravidel oceněno ve výši těžebních nákladů. Kalkulaci nákladů vynaložených na těžbu lesního porostu si účetní jednotka stanovuje sama nezávisle podle svých konkrétních výrobních podmínek.

Tab. 1.
Rozvaha
Balance sheet

Aktiva/ Assets	Kč/ CZK	Pasiva/ Equity capital and liabilities	Kč/ CZK
Různé účty aktivní/Different assets	200 000 000	Různé účty pasivní/ Different liabilities	240 000 000
Pozemky lesní/Woodland	40 000 000		
Kontrolní součet aktiv/Sum of assets	240 000 000	Kontrolní součet pasiv/ Sum of equity capital and liabilities	240 000 000

Nesoulad mezi náklady vynaloženými na těžbu (např. 400 000 Kč) a výnosy z prodeje dříví (např. 1 800 000 Kč), které vzniknou lesnímu hospodáři v běžném účetním období v souvislosti s těžbou dříví, je metodicky řešeno zněním zákona o rezervách. Tento zákon umožňuje zákonným způsobem zatížit provozní náklady vytvořením zákonné rezervy na pěstební činnost, která se stanovuje na úrovni objemu vytěžených dřevní hmoty (např. 800 000 Kč).

Výsledek hospodaření před zdaněním bez použití institutu tvorby zákonných rezerv by byl v tomto případě stanoven jako rozdíl mezi náklady a výnosy, tj. 1 400 000 Kč.

Ve 2. případě za použití tvorby zákonných rezerv na pěstební činnost v lesích ve výši 800 000 Kč, by byl výsledek hospodaření tvořen rozdílem následujících nákladů – náklady na těžbu dříví a zákonné rezervy (celkem 1 200 000 Kč) a výnosů z prodeje dříví (1 800 000 Kč). Výsledek hospodaření před zdaněním by činil 600 000 Kč.

Uvedený postup není z pohledu účetních zásad a principů ideálním řešením, protože porušuje jednu ze stěžejních zákonitostí účetnictví, kterou je aktuální princip.

Vyvstává otázka, jak dalece vykázaný výsledek hospodaření lesního podniku pravdivě zobrazuje skutečnost, když není rozdílem mezi výnosy a náklady na ně vynaloženými.

Z popsané situace vyplývá, že následky z nízkých nákladů z podhodnocených aktiv v účetnictví, jsou v ČÚS řešeny nesystémově pomocí tvorby zákonných rezerv.

Současný stav dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS

Teoretická východiska Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS

Druhým výstupem pro následnou komparaci dvou účetních koncepcí ve vztahu k lesnímu hospodaření je rozbor pojetí Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS.

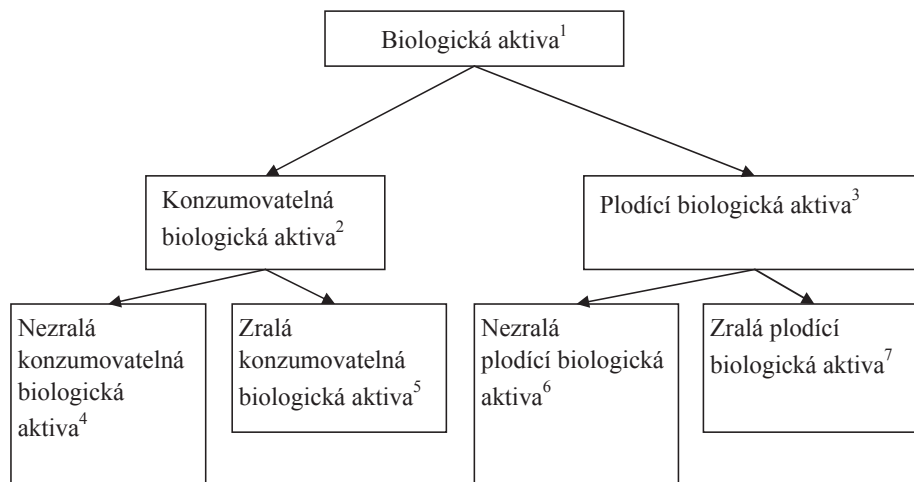
V rámci IFRS je analyzován Mezinárodní účetní standard IAS 41 – Zemědělství (zemědělský standard).

Zemědělský standard zahrnuje specifické druhy výroby, jejichž podstatou je biologická přeměna řízená zemědělským podnikem. Biologickou přeměnou jsou chápány procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní a kvantitativní změny v biologickém aktivu. Biologické aktivum je živé zvíře nebo rostlina (DVOŘÁKOVÁ 2009).

V oblasti lesního hospodářství zahrnuje zemědělský standard tu část lesní výroby, která se týká etapy založení lesního porostu, fáze růstu (doba obmýti) a okamžiku těžby lesního porostu.

Lesní pozemky jsou předmětem Mezinárodního účetního standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Vytěžené dříví upravuje Mezinárodní účetní standard IAS 2 – Zásoby.

Obrázek 1 znázorňuje strukturu klasifikace biologických aktiv podle jejich určení v podniku.



Obr. 1.

Klasifikace biologických aktiv dle IFRS

Fig. 1.

Classification of biological assets according to the IFRS

Captions: ¹Biological assets; ²Consumable biological assets; ³Bearer biological assets; ⁴Immature consumable biological assets; ⁵Mature consumable biological assets; ⁶Immature bearer biological assets; ⁷Mature bearer biological assets

Dle prováděcí vyhlášky k ZOÚ počínaje účetní závěrkou sestavovanou za rok 2008, jsou účetní jednotky, které vlastní nebo mají příslušnost k hospodaření na více než 10 ha lesních pozemků, povinny uvést výši ocenění lesních porostů v části 3 přílohy účetní závěrky sestavované k rozvahovému dni. Lesní porost se oceňuje pevně stanovenou cenou, která činí 57,- Kč za m² lesního pozemku. Informace o hodnotě zásoby dřevní hmoty se uvádí v příloze k účetní závěrce sestavované k rozvahovému dni.

Konzumovatelná biologická aktiva jsou taková aktiva, která jsou určena ke sklizni jako zemědělská produkce, nebo jsou prodávána jako biologická aktiva.

- **Nezralá konzumovatelná biologická aktiva** jsou aktiva, která se nacházejí v takové fázi provozního cyklu – biologické přeměny, kdy není možné biologické aktivum sklízet.
- **Zralá konzumovatelná biologická aktiva** jsou aktiva, která jsou v daném okamžiku vhodná ke sklizni nebo k prodeji.

Plodící biologická aktiva jsou aktiva, ze kterých je ekonomický prospěch získáván dlouhodobě a je založen na schopnosti biologické reprodukce (HINKE 2007).

Aktiva, která nejsou zemědělskou produkcí, slouží výhradně k reprodukci svého druhu.

- **Nezralá plodící biologická aktiva** jsou aktiva, která nedosáhla plodonosného stáří či věku vhodného k reprodukci.
- **Zralá plodící biologická aktiva** jsou aktiva, která dosáhla plodonosného stáří či jsou schopná reprodukce (rozmnožování).

Na základě uvedené klasifikace biologických aktiv je lesní porost zařazen do konzumovatelných biologických aktiv, která mohou podle fáze výrobního cyklu mít charakter nezralých i zralých konzumovatelných biologických aktiv. Lesní porost je zařazen do konzumovatelných biologických aktiv proto, že je určen ke sklizni, resp. k těžbě, která ukončí růst stromu.

Pojem konzumovatelná biologická aktiva je používán z důvodu jeho uvedení v oficiálním překladu zemědělského standardu z anglického jazyka pro Českou republiku. V případě lesního hospodářství by bylo vhodnější používat například pojem biologická aktiva určená ke spotřebě.

V rámci analýzy je posuzována vhodnost aplikace zemědělského standardu na oblast lesního hospodářství a zhodnocení využitelnosti jeho přístupu k vykazování biologických lesních aktiv v účetní závěrce účetních jednotek hospodařících na lesních pozemcích.

Podle zemědělského standardu je založený lesní porost, rostoucí zásoba dřeva a vytěžený lesní porost v okamžiku těžby biologickým aktivem, které by mělo být účetní jednotkou oceněno a vykázáno. Biologické aktivum má být v okamžiku rozpoznání oceněno reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje.

Oceňování lesních biologických aktiv

Pro lesnickou praxi oblast oceňování lesních aktiv podle zemědělského standardu představuje zásadní problém. Zemědělský standard upřednostňuje oceňování biologických aktiv reálnou hodnotou (fair value) na bázi tržních cen. V České republice však aktivní trh s lesní půdou neexistuje, důvodem je většinové státní vlastnictví lesních pozemků.

V případě uskutečnění obchodních transakcí s lesními pozemky nejsou státní správou tyto transakce systematicky monitorovány za účelem tvorby celostátní databáze o uskutečněných obchodech.

Jestliže neexistuje aktivní trh s lesními aktivy, poté zemědělský standard navrhuje další možnosti, jak ocenit lesní porost.

V případě nově založeného lesního porostu (znovuzalesnění lesního pozemku) zemědělský standard umožňuje použít jako oceňovací základnu historickou cenu, konkrétně vyšší vynaložených výdajů na pořízení.

Z dalších uvedených modelů oceňování se jako nejperspektivnější jeví současná hodnota očekávaných budoucích čistých toků. Faktem je, že i tato metoda ve vztahu k lesnímu hospodářství představuje velká úskalí. Kritické body metody spočívají ve volbě úrokové míry pro dlouhý produkční cyklus růstu lesa, který je dán lesním zákonem stanovenou dobou obmýtí (110, 120 a více let) podle druhů dřevin. Další sporná otázka tkví v nemožnosti zahrnout do ocenění biologickou přeměnu lesního porostu očekávanou v budoucnosti.

Závěrem lze k tomuto tématu říci, že podle stávající dílky zemědělského standardu nelze jednoznačně rostoucí zásobu lesního porostu věcně správně ocenit a vykázat, protože znění zemědělského standardu nereflektuje specifika lesního výrobního cyklu (např. jeho délku, růstové fáze lesa, bonitu, klimatické podmínky).

Oceňovací přístupy používané v lesním hospodářství ČR obsahují metody oceňování, kterými by bylo možné stanovit správně reálnou hodnotu lesního porostu v souladu s požadavky Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS. Jedná se o takové metody oceňování, které v sobě zahrnují komplexní přístup oceňování lesního porostu s ohledem na jeho růstové fáze.

ZÁVĚR

Na základě provedené analýzy platných právních účetních norem ČR ve vztahu k zobrazení lesního porostu v účetnictví, resp. v účetní závěrce je tedy možné konstatovat, že byly shledány následující stěžejní poznatky:

1. Lesní pozemky jsou vykazovány v rozvaze na majetkové položce *Pozemky*.
2. Dle platných právních norem je lesní porost součástí ocenění lesních pozemků vykazovaných v rozvaze na položce *Pozemky* v rámci dlouhodobého majetku. Hodnota a změna stavu lesního porostu není v účetnictví samostatně oceňována a zobrazována, resp. vykazována.
3. Při znovuzalesňování vytěžených ploch lesních pozemků jsou náklady související se zalesňováním zahrnuty a vykázány v provozních nákladech běžného účetního období účetní jednotky a nenavyšují hodnotu pozemků v rozvaze.
4. V průběhu doby růstu lesního porostu není hodnota rostoucí zásoby dřeva na lesních pozemcích oceňována a účetně zobrazována, resp. vykazována v majetku podniku.
5. V době dosažení mýtní zralosti lesního porostu je porost vytěžen a vytěžené dříví je oceněno ve výši vlastních nákladů vynaložených na těžbu a vykázáno v rámci vlastních zásob na rozvahové položce *Výrobky*. Uvedený způsob ocenění vytěženého dříví je důsledkem neexistence hodnoty rostoucí zásoby dřeva v účetnictví. Z pohledu účetnictví je možné tvrdit, že v okamžiku těžby dříví je hodnota lesního porostu v účetnictví rovna nule. Uvedený přístup proto nerespektuje v metodickém postupu účetního zobrazení lesního výrobního procesu akruální princip, který vyžaduje, aby se ekonomické jevy vykazovaly v období, jehož se věcně týkají.
6. Metodickým zásahem je tento nesoulad mezi vznikem nákladů a výnosů, které ovlivňují výsledek hospodaření účetní jednotky běžného účetního roku, řešen prostřednictvím vytváření zákonných rezerv na pěstební činnost. Tvorba rezerv na pěstební činnost je zachycována na vrub nákladů účetní jednotky a ovlivňuje tak výsledek hospodaření účetní jednotky. Rezerva na pěstební činnost je uznávána jako daňově uznatelná položka jen v tom případě, když jsou peněžní prostředky ve výši vytvořené zákonné rezervy uloženy na zvláštním vázaném bankovním účtu.
7. Dle prováděcí vyhlášky k ZOÚ počínaje účetní závěrkou sestavovanou za rok 2008 jsou účetní jednotky, které vlastní nebo mají příslušnost k hospodaření k více než 10 ha lesních pozemků, povinny uvést vyšší ocenění lesních porostů v části 3 přílohy účetní závěrky sestavované k rozvahovému dni. Lesní porost se oceňuje pevně stanovenou cenou, která činí 57,- Kč za m² lesního pozemku. Informace o hodnotě zásoby dřevní hmoty se uvádí v příloze k účetní závěrce sestavované k rozvahovému dni.

Uvedený postup zachycení lesa a lesního porostu v účetnictví v ČR poukazuje na způsob účetního zobrazení lesa, který není v souladu s principem věrného zobrazení skutečnosti, jenž je chápán jako dominující účetní princip. Z podstaty konceptu věrného a poctivého obrazu vyplývá, že účetní závěrka nemůže poskytnout věrný a poctivý obraz, pokud informace, jež jsou v ní předkládány, nejsou co do množství a kvality postačující k tomu, aby uspokojily racionální očekávání uživatelů, jimž jsou určeny (KOVANICOVÁ 2004).

Druhým výstupem rozboru teoretických východisek bylo posouzení Mezinárodního účetního standardu IAS 41 – Zemědělství pro oblast lesního hospodářství a zhodnocení využitelnosti jeho přístupu k vykazování biologických lesních aktiv v účetní závěrce účetních jednotek hospodařících na lesních pozemcích.

Podle Mezinárodního účetního standardu IAS 41 – Zemědělství je založený lesní porost, rostoucí zásoba dřeva a vytěžený lesní porost v okamžiku těžby biologickým aktivem, které by mělo být účetní jednotkou oceněno a vykázáno. Biologické aktivum má být v okamžiku rozpoznání oceněno reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje.

Pro lesnickou praxi představuje oblast oceňování lesních aktiv podle zemědělského standardu zásadní problém. Zemědělský standard upřednostňuje oceňování biologických aktiv reálnou hodnotou (fair value) na bázi tržních cen. V České republice však aktivní trh s lesní půdou neexistuje; příčinou této skutečnosti je většinové státní vlastnictví lesních pozemků.

V případě uskutečnění obchodních transakcí s lesními pozemky nejsou státní správou tyto transakce systematicky monitorovány za účelem tvorby celostátní databáze o uskutečněných obchodech.

Jestliže neexistuje aktivní trh s lesními aktivy, poté zemědělský standard navrhuje další možnosti, jak ocenit lesní porost.

V případě nově založeného lesního porostu (znovuzalesnění lesního pozemku) zemědělský standard umožňuje použít jako oceňovací základnu historickou cenu, v tomto případě výši vynaložených výdajů na pořízení.

Oceňovací přístupy používané v lesním hospodářství ČR obsahují metody oceňování, kterými by bylo možné stanovit správně reálnou hodnotu lesního porostu v souladu s požadavky Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS.

Tabulka 2 rekapituluje uvedené výsledky rozboru účetního zobrazení lesního porostu na rozvahových položkách. Výsledky potvrzují, že v ČR není rostoucí zásoba lesního porostu pro potřeby účetnictví zjišťována, oceňována a vykazována v účetní závěrce vlastníka lesa. Finanční účetnictví neposkytuje informace o hodnotě majetku lesního produkčního cyklu.

Rozdílný přístup k tomuto druhu majetku představují Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS, které doporučují rostoucí zásobu v okamžiku jejího rozpoznání klasifikovat, ocenit a vykázat v účetních výkazech.

Přehled v tab. 2 potvrzuje, že lesní porostní zásoba není samostatně předmětem českého účetního systému. Interní a externí uživatelé účetní závěrky podniků hospodařících na lesních pozemcích nemají možnost získat úplné účetní informace o stavu majetku a související finanční a hospodářské situace.

Zásadně odlišný přístup představují Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS, které jednoznačně doporučují lesní porost v okamžiku rozpoznání (založení nového lesního porostu) klasifikovat, ocenit a vykazovat v účetních výkazech.

Uživatel účetní závěrky tak má k dispozici účetní data, která jsou nositeli informací o výkonnosti podniku a jeho finanční pozici. Relevantní účetní informace umožňují vedení podniku znalost podnikového majetku jako celku i jednotlivě a současně znalost hodnoty majetku jako faktoru pro účtování a zjišťování výsledku hospodaření.

LITERATURA

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

DVOŘÁKOVÁ D. 2009. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Brno, Computer Press: 329 s.

HINKE J. 2007. Účetní systém IAS/IFRS. Praha, Kernberg Publishing: 190 s.

KOVANICOVÁ D. 2004. Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům. Praha, Bova Polygon: 294 s.

KOVANICOVÁ D. 2009. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha, Bova Polygon: 397 s.

KUPČÁK V. 2000. Finanční účetnictví v lesním hospodářství. Brno, Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně: 103 s.

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IAS/IFRS

RYNEŠ P. 2012. Podvojně účetnictví a účetní závěrka. Olomouc, Anag: 563 s.

VALDER A. 2008. Účetnictví pro podnikatele v zemědělství. Praha, ASPI Wolters Kluwer: 392 s.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v podvojném účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon v platném znění zákona č. 167/2008 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

Tab. 2.

Srovnání jednotlivých způsobů vykazování lesních aktiv dle ČÚS a IFRS

Comparison of methods for reporting forest assets according to Czech accounting standards (CAS) and IFRS

Rozvahová položka/ Balance sheet item	Vykazování dle ČÚS/ Reporting according to CAS	Vykazování dle IFRS/ Reporting according to IFRS
Pozemek/Land	Pozemek/Land	Pozemek/Land
Lesní porost/ Forest stand	Pozemek (nedílná součást pozemku)/ Land (integral part of the land)	Biologické aktivum (samostatná účetní kategorie)/ Biological asset (separate accounting category)
Vytěžené dříví/ Logged timber	Zásoba/ Stock	Zásoba/ Stock

COMPARISON REPORTING OF FOREST STANDS IN THE ENTERPRISE INFORMATION SYSTEM ACCORDING TO THE LEGAL STANDARDS OF THE CZECH REPUBLIC AND INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS - IFRS

SUMMARY

The aim of this paper is the comparison of the forest stands on forest land as an accounting entry, which is presented in accordance with the Czech legal regulations for accounting with the approach of the International Financial Reporting Standards (IFRS).

The Czech legal norms do not allow the forest growing stock to be included in the company accounting information system, and a significant monetary value of corporate assets to be reported in financial statements (balance sheet and profit and loss account).

Forest stand is reported as a part of the balance sheet item *Land*.

According to the Czech legal regulations, the forest production cycle is presented in the accounting at the time when the operating expenses for the reforestation of the forest stands on forest land after the felling.

In subsequent years, the costs related to the forest stand tending are recorded in the same way. The costs related to the reforestation and stand tending are included in the expenses of the accounting period and affect company profit or loss.

The forest stand value, which would be recorded in the accounts is not to be determined during the forest stand growth. At the time of logging, the timber is evaluated according to the logging costs, and the timber output appears in the balance sheet as *Products*.

Disproportion between the value of logging costs and revenues from the sale of timber are in the Czech Republic coordinated through the creation of legal provisions for the silvicultural operations. Pre-tax profit is legally influenced by the creation of legal provisions for the silvicultural operations.

The above mentioned approach significantly differs from the concept of IFRS that respects the specifics of the forest stand as a separate accounting category separable from forest land. Therefore, separated valuation of forest stand and its individual record in the accounting system are proposed here.

The analysis of the theoretical basis of accounting in a company, which manages forest land shows that forest growing stock is not reported as a separate item in the balance sheet. The forest stands is not valued for accounting purposes and presented in the corporate accounting system. The company management does not have sufficient information about the value of corporate assets represented by forest growing stock (Table 1).

According to the concept of the IFRS, the forest growing stock is surveyed, valued and reported in the balance sheet as a part of the corporate assets. According to the agricultural standard IAS 41, the forest growing stock is a biological asset that is valued at the time when the forest stand on forest land is established, and it is reported in the company's balance sheet. In subsequent years, the fair value of the forest growing stock is determined and it is presented in the accounting.

The paper presents the agricultural requirements of IAS 41 on the classification, valuation and reporting of forest biological assets.

The result of the analysis is a comprehensive comparison of approaches according to the national accounting regulation and the IFRS in relation to the accounting data presentation (Table 2). Corporate financial data are not intended only for company management, but also for external users of financial statements and, therefore, the impact of existing accounting records of forest stand according to the national regulation on the awareness of the internal and external users of financial statements of companies, which manage the forest land, is presented, too.

Recenzováno

ADRESA AUTORA/CORRESPONDING AUTHOR:

Ing. Helena Čermáková, Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, Katedra obchodu a financí
Kamýcká 129, 165 21 Praha 6 - Suchbátka, Česká republika
tel.: +420 605 218 856; e-mail: cermakovah@pef.czu.cz