



Evropský zemědělský fond pro rozvoj venkova:

Evropa investuje do venkovských oblastí



Seminář České lesnické společnosti v rámci
PROGRAMU ROZVOJE VENKOVA – OSA I
opatření I.3.1 Další odborné vzdělávání a informační činnost
na téma:

Trendy lesnictví na počátku 21. století

1. část

Ekonomika LH ve vztahu ke sběru, zpracování
a vyhodnocení mikroekonomických dat

Přednášející:

Doc. Ing. Václav Kupčák CSc; Ing. Jiří Matějčík CSc.; Dr. JUDr. Ing. Martin Flora;
Ing. Vlastimil Vala, CSc; Ing. Petra Hlaváčková, Ph.D; Ing. Dalibor Šafařík; Ing. Jiří Hrbek
a Ing. Josef Kahuda (ČSU)



Partneři projektu ČLS:

OBSAH

MZDY A VÝPOČET MZDY	1
1. Výkon závislé práce a samostatně výdělečné činnosti	1
2. Definice mzdy a pojmy v oblasti evidence mezd	1
3. Mzdový systém	3
4. Systém sociálního pojištění	6
5. Výpočet mzdy	8
PRINCIP ÚČETNICTVÍ	12
1. Úvod do účetnictví	12
2. Finanční účetnictví	13
3. Regulace a harmonizace finančního účetnictví	13
4. Rozvaha a výsledovka	14
5. Struktura aktiv a pasiv	15
6. Metodické prvky účetnictví	20
VYBRANÉ ASPEKTY DANĚ Z PŘÍJMŮ V LESNÍM HOSPODÁŘSTVÍ	24
1. Legislativní úprava daní z příjmů	24
2. Účetnictví a daně při hospodaření v lesích	26
3. Odložená daň	28
LESNÍ HOSPODÁŘSTVÍ A DAŇ Z NEMOVITOSTÍ	29
LEGISLATIVA VE STATISTICE	32
1. Legislativa EU	32
2. Zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů	32
3. Program statistických zjišťování (PSZ)	34
4. Statistické úřady (ČSÚ, Eurostat)	36
5. Datové výstupy	37
6. Příklady datových výstupů	39
ZPŮSOBY SBĚRU A VYHODNOCOVÁNÍ EKONOMICKÝCH DAT V LESNÍM HOSPODÁŘSTVÍ VE VYBRANÝCH STÁTECH EU	41
1. Úvod	41
2. Současný stav datových sítí a sběru dat ve vybraných evropských zemích	42
3. Aktuální evropské trendy	53
4. Závěr	56
ČLENĚNÍ PODNIKŮ A ORGANIZACÍ	57
1. Členění podniků dle předmětu činnosti	58
2. Členění podniků dle velikosti	62
3. Právní formy podniků a jejich základní charakteristiky	64
LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA PODNIKÁNÍ V LESNÍM HOSPODÁŘSTVÍ	70
1. Úvod	70
2. Obchodní zákoník	70
3. Živnostenský zákon	77
STRUKTURA PRACOVNÍKŮ V LESNÍM HOSPODÁŘSTVÍ A JEDNOTLIVÝCH TYPECH PODNIKŮ	81
1. Struktura pracovníků v lesním hospodářství	81
2. Personální a organizační struktura podniků v LH	85
TŘÍDĚNÍ NÁKLADŮ	87
1. Definice a pojetí nákladů	87

2. Druhové třídění nákladů	88
3. Účelové třídění nákladů	90
4. Třídění nákladů podle závislosti na objemu výkonů	95
5. Manažerské pojetí nákladů	96
VÝNOSY, VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	98
1. Definice a pojetí výnosů	98
2. Klasifikace výnosů.....	98
3. Výsledek hospodaření.....	100
4. Úloha výsledku hospodaření (zisku) v podnikání.....	101
ÚČETNÍ ZÁVĚRKA A ÚČETNÍ VÝKAZY	103
1. Účetní závěrka	103
2. Rozvaha	104
3. Výkaz zisku a ztráty.....	105
4. Příloha účetní závěrky	107
5. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.....	108
6. Audit účetní závěrky	109
7. Výroční zpráva.....	110
8. Informační povinnost, zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy	111
ZPŮSOBY FINANCOVÁNÍ, VÝHODY VYUŽITÍ CIZÍHO KAPITÁLU	114
1. Finanční struktura podniku	114
2. Pravidla financování a kapitálová struktura – bilanční pravidla.....	116
3. Optimalizace kapitálové struktury	116
4. Zdroje a formy krátkodobého financování	119
5. Zdroje a formy dlouhodobého financování	121

MZDY A VÝPOČET MZDY

1. VÝKON ZÁVISLÉ PRÁCE A SAMOSTATNĚ VÝDĚLEČNÉ ČINNOSTI

Závislou prací je práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele¹, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně. Závislá práce může být vykonávána výlučně v základním **pracovněprávním vztahu**. Pracovněprávními vztahy jsou podle zákoníku práce² **pracovní poměr** a právní vztahy založené **dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr**.

Pracovní poměr je smluvní vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem, jehož předmětem je pracovní činnost. Musí být vždy uzavřen písemnou formou (pracovní smlouva). Může být uzavřen na dobu určitou nebo neurčitou.

Dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr jsou dvě:

- **dohoda o provedení práce** – rozsah práce, na který se dohoda uzavírá, nesmí být větší než 300 hodin v kalendářním roce u jednoho zaměstnavatele, dohoda je písemná a musí v ní být uvedena doba, na kterou se uzavírá,
- **dohoda o pracovní činnosti** – rozsah pracovní činnosti nesmí překročit v průměru polovinu stanovené týdenní pracovní doby, dohoda má písemnou formu a musí obsahovat druh práce, rozsah pracovní doby a dobu, na kterou se uzavírá.

Osoba samostatně výdělečně činná (OSVČ) je osoba vykonávající samostatnou činnost nebo spolupracující při výkonu samostatné výdělečné činnosti, pokud podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, na ni lze rozdělovat příjmy a výdaje spojené s výkonem této činnosti. Podrobné vymezení OSVČ obsahuje zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění. Tato osoba si z výkonu své činnosti nevyplácí odměnu v podobě mzdy, ale její odměnou může být kladný rozdíl mezi příjmy a výdaji z podnikání.

2. DEFINICE MZDY A POJMY V OBLASTI EVIDENCE MEZD

V podmínkách tržní ekonomiky tvoří systém odměňování pracovníků jakékoli organizace nástroj jejich stimulace, který má za cíl ovlivnit aktivitu pracovníka, zvýšit využití jeho schopností, jeho flexibilitu, co nejlépe uplatnit jeho kreativitu a docílit co nejvyšší výkonnosti.

Mzda je odměna za práci v pracovním poměru, vyplácená ve výplatním termínu (zpravidla měsíčně) zpětně. Může se skládat z těchto složek: základní mzda, náhrady mzdy a výkonnostní složky mzdy. Jedná se o peněžité plnění a plnění peněžité hodnoty (naturální mzda) poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci. Na rozdíl od platu je vyplácena v soukromém sektoru, zatímco plat náleží jen zaměstnancům zákonem určených institucí, především státním zaměstnancům.

¹ Zaměstnavatelem je právnická nebo fyzická osoba, která zaměstnává fyzickou nebo právnickou osobu v pracovněprávním vztahu.

² Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

Vůči zaměstnanci je pro podnik vyplacení mzdy **zákonnou povinností**² z pohledu zaměstnance je tudíž zákonným nárokem.

Důležité **pojmy** z oblasti mezd:

- **minimální mzda** je pro každý kalendářní rok stanovena vládním nařízením, nebo stanoví podmínky pro určení výše minimální mzdy. Přitom se přihlíží k indexu spotřebitelských cen. V rámci kolektivního vyjednávání, které probíhá mezi vedením firmy a odborovou organizací, může být v kolektivní smlouvě dohodnutá minimální mzda vyšší, než stanoví nařízení vlády.
- **zaručená mzda** je obvykle vyšší než minimální mzda. Jedná se o mzdu nebo plat, na kterou zaměstnanci vzniklo právo podle zákoníku práce, pracovní smlouvy, vnitřního předpisu, mzdového výměru nebo platového výměru. Nárok na ni vzniká zaměstnanci i v případě špatných výsledků hospodaření.
- **reálná mzda** je termín používaný k určení skutečné hodnoty mzdy, to znamená, co je možné si za tuto mzdu pořídit. Reálná mzda je vyjádřením poměru ceny životních potřeb k vyplácené peněžité odměně.
- **průměrná mzda** je pojem používaný ve statistice. Určuje průměrnou mzdu v daném oboru nebo oblasti.
- **životní minimum**³ je minimálně společensky uznaná hranice peněžních příjmů k zajištění výživy a ostatních základních životních potřeb. Kromě pojmu životní minimum existuje ještě **existenční minimum**³, což je minimální hranice peněžních příjmů, která se považuje za nezbytnou k zajištění výživy a ostatních základních osobních potřeb na úrovni přežití. Je určeno dospělým osobám v hmotné nouzi. Oba dva pojmy nesouvisí s odměňováním zaměstnanců.

Mzdy jsou pro podnik **nákladem**. Každému zaměstnanci musí podnik vést **mzdové listy**, které slouží jako analytická evidence k účtu Zaměstnanci. Vyhotovují se pro období jednoho roku a jsou zde uvedeny údaje za jednotlivé měsíce. Pro daňové účely musí obsahovat základní údaje o zaměstnanci (jméno a příjmení, rodné číslo, bydliště, rodná čísla osob, na které uplatňují sleva na dani a jiné údaje) a za každý kalendářní měsíc údaje o:

- počtu odpracovaných (hodin) dnů a o dnech nemoci,
- hrubé mzdě a jejich složkách,
- sraženém pojistném,
- zdanitelné mzdě pro výpočet zálohy na daň,
- slevách na dani,
- výši zálohy na daň před slevou a po slevě,
- měsíčním daňovým bonusem,
- čerpání dávek nemocenského pojištění apod.

Výše mzdy se v zásadě vypočítává podle množství vykonané práce. Podnik je při odměňování do určité míry legislativně omezen (zákoníkem práce), včetně případného vlivu kolektivní smlouvy. Oblast odměňování je u konkrétního podniku také ovlivněna určitou mzdovou politikou, ztělesněnou zpravidla v **mzdovém systému podniku**.

³ Upraveno zákonem č. 110/2006 Sb., o životním a existenčním minimu, ve znění pozdějších předpisů.

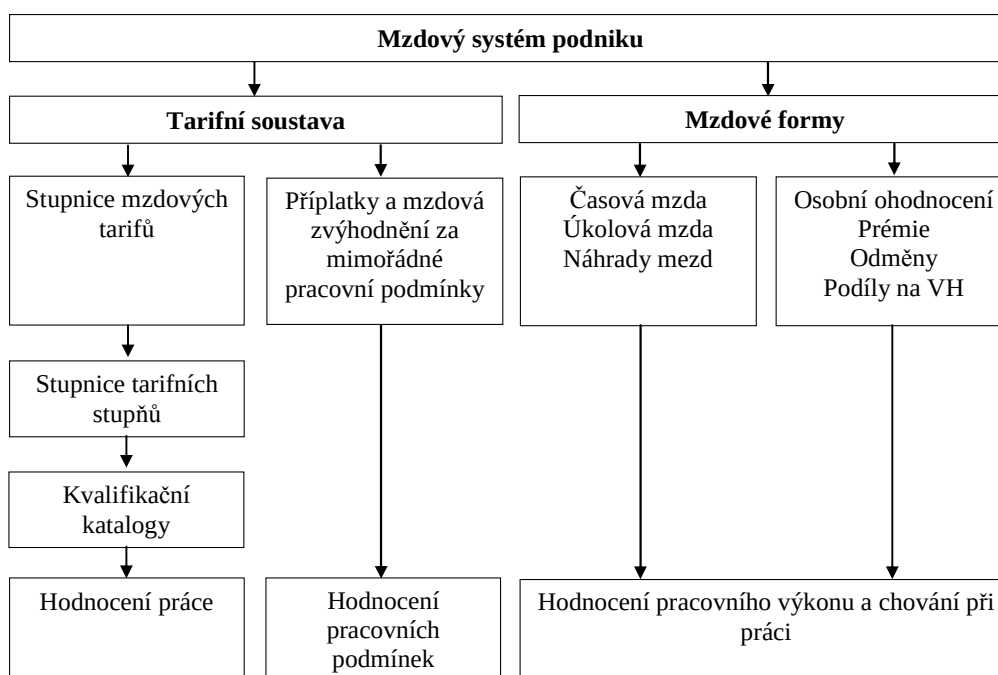
3. MZDOVÝ SYSTÉM

Cílem mzdového systému je stanovení mzdy za vykonanou práci. Většina podniků vytváří mzdový systém, který rozděluje jednotlivé práce v podniku do mzdových stupňů nebo tříd. Tím jsou stanovena závazná pravidla v odměňování pracovníků. Rozdělení mzdového systému je uvedeno v obrázku č. 7.1. Mzdový systém se obvykle člení na:

tarifní soustavu – vyjadřuje hodnotu práce, vlivy mimořádných pracovních podmínek. Cílem je zajistit objektivní diferenciaci mzdy pracovníků a jejich spravedlivé odměňování za vykonanou práci.

mzdové formy – reflektují pracovní výkon a chování při práci, tržní cenu práce.

Popis pracovní činnosti a tarifní zařazení jsou podkladem pro sjednání druhu práce v pracovní smlouvě se zaměstnancem.



Obr. 7.1 Mzdový systém podniku

Efektivní mzdový systém podniku (v součinnosti s ostatními nástroji managementu) je možno charakterizovat jako **cílově orientovaný podnikový systém odměňování**. Podnikový mzdový systém se podílí na zabezpečení těchto faktorů:

- kvalita pracovníků potřebná k realizaci firemní strategie a realizaci cílů firmy,
- individuální ochota a připravenost k výkonu (úroveň motivace a kvalita postojů pracovníků k práci a cílům firmy),
- vnitropodniková spravedlnost (zajištění relací mezd mezi jednotlivými kategoriemi pracovníků a pracovními funkcemi na základě objektivních kritérií),
- nadpodniková spravedlnost (zajištění mzdových relací k vnějšímu okolí – trhu práce),
- suma mezd jako nákladově přijatelná veličina.

Základní **mzdovotvorné faktory** jako systémové prvky ve firemním mzdovém systému jsou:

- pracovní funkce v podniku,
- pracovní výkon a chování,

- ohodnocení mimořádných okolností,
- situace na trhu práce.

Ve vztahu k jednotlivým pracovníkům (tj. ve vnitřním řízení firmy) pak plní mzda jednoznačně funkci podnětu (stimulu) k práci. Tento stimul může být zaměřen v souladu s potřebami a cíli organizace na podněcování zájmu pracovníka:

- k žádoucímu výkonu,
- ke kvalitě činností, rozvoji kvalifikace a schopností,
- k identifikaci zájmu pracovníka s organizací (loajalita k firmě a jejím cílům).

Mzdový systém podniku využívá následujících **nástrojů**:

- podnikový kvalifikační katalog,
- stupnice mzdových tarifů,
- mzdové formy,
- příplatky tarifní povahy,
- mzdová zvýhodnění.

Hodnota práce (hodnocení práce) charakterizuje relativní míru složitosti, odpovědnosti a namáhavosti jednoho druhu práce ve srovnání s ostatními pracemi v podniku. Je vyjádřena **tarifním stupněm**. Zařazení jednotlivých pracovníků do příslušného tarifního stupně určuje **kvalifikační katalog**, který popisuje obecné charakteristiky vykonaných prací a kvalifikační požadavky pro jednotlivé kvalifikační stupně. Každý tarifní stupeň je oceněn **mzdovým tarifem**, což je sazba v Kč za jednotku práce, poskytovaná pracovníkovi za to, že je zařazen na pracovní místo, splňuje kvalifikační požadavky tohoto místa a zaměstnavatel předpokládá, že pracovník odvede alespoň normální (průměrný) výkon ve standardních pracovních podmínkách.

Hodnocení pracovních podmínek resp. mimořádných pracovních podmínek zahrnuje širokou skupinu zátěžových požadavků pracovního místa. Jedná se například o atypické formy organizace pracovní doby, zhoršené pracovní prostředí a podmínky při práci, které ohrožují zdraví pracovníka a bezpečnost práce. Pracovní podmínky se posuzují podle obtížnosti pracovních režimů vyplývajících z rozvržení pracovní doby, například do směn, dnů pracovního klidu, na práci v noci nebo práci přesčas, podle škodlivosti nebo obtížnosti dané působením jiných negativních vlivů pracovního prostředí a podle rizikovosti pracovního prostředí. Za práci v nestandardních pracovních podmínkách zaměstnavatel poskytuje **tarifní příplatky** a **mzdová zvýhodnění**. Mohou být stanoveny např. procentem ze mzdového tarifu, průměrného výdělků nebo absolutní sazbou v Kč/hod.

Pracovní výkon a chování konkrétního pracovníka či pracovního kolektivu může být hodnocen pomocí norem spotřeby práce, technickohospodářských norem, ukazatelů vnitropodnikového hospodaření, metodiky hodnocení pracovníka aj. Hodnocení je strukturováno dle mzdových forem a klasifikováno v podobě mezd.

Pod pojmem **mzdová forma** rozumíme vztah mezi výší odměny za práci a výkonem při stejné obtížnosti práce. Tento vztah musí být stanoven tak, aby stanovená výše odměny vyjadřovala rozdíly ve výkonnosti. Účelem **mzdových forem** je tedy dotvářet mzdu v závislosti na skutečně odvedeném výsledku a chování při práci. Výše mzdy je úměrně závislá na kvalifikaci, odpracovaném času a intenzitě práce.

Základní formy mzdy jsou mzda časová a úkolová, protože jejich prostřednictvím se stanovuje **základní mzda**, která tvoří **pevnou složku mzdy**. K této základní mzdě existují ještě doplňkové formy mzdy (tzv. **pohyblivé složky mzdy**), mezi něž patří příplatky, osobní

ohodnocení, prémie a odměny. Tyto doplňkové formy mzdy slouží k doplnění stimulačního působení formy základní mzdy k výkonu.

Základní mzdu lze rozdělit na:

- **časovou mzdu**, která se využívá tam, kde nelze měřit objem vykonané práce (projektové práce, administrativa, aj.), kde objem vykonané práce neovlivňuje výsledky výrobní činnosti (úklid, ostraha podniku, atd.) a kde se jedná o nepravidelnou práci s měnícím se výkonem (údržbářské práce, pomocné práce apod.). Pracovní výkon je stanoven odpracovaným časem. U dělnických profesí je nejčastěji základní časovou jednotkou hodina, u technickohospodářských pracovníků je to nejčastěji měsíc. Časovou mzdu můžeme rozdělit na **prostou** a **diferencovanou**.
- **úkolovou mzdu**, která je využívána k odměňování pracovníků, jejichž objem práce můžeme měřit. Jedná se o pracovníky v dělnických profesích, kde je daný technologický postup výroby, a jsou stanoveny výkonové normy. Úkolová mzda za jednotku vychází z úkolové sazby, což je peněžní sazba za jednotku odvedeného výkonu (nejčastěji Kč/normohodinu).
- **podílovou mzdu**, což je mzda nebo část mzdy stanovená podílem z určitého množství zpravidla v hodnotovém vyjádření. Měsíční mzda je pak součin příslušného hodnotového faktoru (obratu, tržeb, zisku, atd.) a podílové sazby v %. Uplatňuje se v obchodních činnostech a některých službách, kde je zcela nebo z části závislá na prodaném množství.
- **kombinovanou mzdu**, která se skládá z více druhů mezd.
- **náhrady mzdy**, které představují část výdělku, kterou nemůže pracovník ovlivnit. Poskytují se ve výši **průměrného výdělku**⁴. Patří sem náhrady mzdy za dobu čerpání dovolené, za dny pracovní neschopnosti, za dny státem uznaného svátku, mateřské dovolené, náhrady za výkon veřejné funkce, náhrady ve veřejném zájmu atd.

V podmínkách lesního hospodářství vystupují v oblasti náhrad také **výdaje za použité vlastní prostředky** zaměstnanců (motorová pila, dřevorubecké nářadí, traktory, koně atd.). K **specifickým náhradám** patří náhrady výdajů při plnění úkolů v myslivosti (náhrady za odstřel zvěře, náhrady za použití vlastních loveckých psů, úhrada nákladů při úpravě loveckých trofejí apod.). Tyto náhrady jsou poskytovány na základě vnitropodnikových směrnic, jejichž nedílnou součástí jsou kalkulace předmětných výdajů. Náhrady jsou zpravidla kalkulovány na období 1 roku, vlastní výpočet je vztažen k určité měrné jednotce výkonu (např. m³, počet kusů odlovené zvěře).

V některých případech se zaměstnancům ke mzdě poskytuje **další plnění** v nepeněžní formě. V lesním hospodářství jsou poskytovány **naturální požitky**, např. palivové dříví, služební byt, stejnokroje apod.

Pohyblivé části mzdy mají sloužit jako stimul za odvádění nadstandardního výkonu pracovníkem. Lze je rozdělit na nárokové a nenárokové. Patří sem:

⁴ Průměrný výdělek zaměstnance je průměrný hrubý výdělek, který se zjišťuje z hrubé mzdy nebo platu zúčtované k výplatě v rozhodném období a z doby odpracované v rozhodném období, za kterou zaměstnanci přísluší mzda nebo plat. Za rozhodné období se považuje bezprostředně předcházející kalendářní čtvrtletí. Průměrný výdělek se zjišťuje jako hodinový, pokud je nutné použít měsíční, přepočítává se koeficientem. Pokud zaměstnanec v rozhodném období nepracoval alespoň 21 dnů, používá se pravděpodobný výdělek.

- **příplatky**, jedná se o mzdovou sazbu za dobu působení individuálního výkonu práce. Příplatky mají formu časové mzdy stanovené za odpracovanou dobu nejčastěji hodinu nebo měsíc. Ocenění některých vlivů práce formou příplatku je stanoveno zákoníkem práce (práce přesčas, ve svátek, v noci, v sobotu a v neděli, ve ztíženém pracovním prostředí). Výběr ostatních hledisek, která by zaměstnavatel chtěl touto formou ocenit, závisí již na konkrétních podmínkách a potřebách.
- **prémie** se používají k ocenění výsledků práce, kvality prováděných prací, dodržování stanovených termínů apod., pro případy, kde lze předem stanovit měřitelné ukazatele a pevnou závislost plnění ukazatele a mzdových sazeb,
- **odměny** jsou převážně jednorázovým mzdovým zvýhodněním pro případy, kdy nelze stanovit jednoznačný měřitelný ukazatel ani jeho závislost na mzdové sazbě.
- **osobní ohodnocení** by mělo sloužit k motivaci zaměstnanců a spravedlivě odrážet míru úsilí, které zaměstnanec v práci odvádí. Stanovuje se na základě zvláštních podnikových kritérií, zejména v zájmu prohloubení závislosti výdělku na dlouhodobé výkonnosti, zvyšování kvalifikace, odborné praxi, osobních schopnostech a vlastnostech pracovníka. Hodnotí se jeho aktivita a iniciativa, spolehlivost, týmová spolupráce, pracovní morálka apod. Osobní ohodnocení se vyhodnocuje a stanovuje většinou s platností na jeden rok.
- **podíl na výsledku hospodaření** vyjadřuje podíl zaměstnanců na lepším než plánovaném výsledku hospodaření. Může být vyplácen ve formě výdělku nebo za něj (u akciových společností) lze získat zaměstnanecké akcie.

Základní mzda a pohyblivé složky mzdy spolu dohromady tvoří **hrubou mzdu**.

4. SYSTÉM SOCIÁLNÍHO POJIŠTĚNÍ

Systém sociálního pojištění se skládá ze **čtyř subsystémů**, které slouží k různým účelům:

- veřejné zdravotní pojištění,
- důchodové pojištění,
- nemocenské pojištění,
- státní politika zaměstnanosti.

Systém sociálního pojištění je založen na **solidárním principu**: část obyvatel do systému přidává více, než z tohoto systému reálně čerpá a naopak druhá část obyvatel ze systému pojištění čerpá více, než do něj přispívá.

Důchodové pojištění, nemocenské pojištění a státní politika zaměstnanosti jsou součástí sociálního zabezpečení (případně jsou označovány jako sociální pojištění). Pojistné na důchodové pojištění, pojistné na nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti jsou příjmem **státního rozpočtu**. Pojistné na veřejné zdravotní pojištění je příjmem **zdravotních pojišťoven**.

Každý podnik je povinen přihlásit svého nového zaměstnance k sociálnímu pojištění České správě sociálního zabezpečení (ČSSZ) a k zdravotnímu pojištění příslušné zdravotní pojišťovně. OSVČ se přihlašuje sama. **Registrace** musí být provedena do 8 dnů ode dne vstupu zaměstnance do zaměstnání, u OSVČ ode dne zahájení činnosti, na formulářích uvedených institucí.

Sociální pojištění odvádí zaměstnavatel za své zaměstnance, z čehož část je strhávána zaměstnanci z jeho mzdy. Sociální pojištění zahrnuje:

- pojistné na **nemocenské pojištění**,
- pojistné na **důchodové pojištění**,
- příspěvek na **státní politiku zaměstnanosti**.

Pojistné je určeno k úhradě výdajů státního rozpočtu v souvislosti s:

- **dávkami důchodového pojištění** – starobní důchody, plný invalidní a částečný invalidní důchod, vdovský, vdovecký a sirotčí důchod,
- tzv. **podporou v nezaměstnanosti**, kterou dostávají uchazeči o zaměstnání a dalšími výdaji, které souvisejí se zabezpečováním práva na práci, na správné výdaje ČSSZ a úřadů práce,
- **dávkami nemocenského pojištění** – nemocenská, ošetrovné (dříve podpora při ošetřování člena rodiny), vyrovnávací příspěvek v těhotenství a mateřství, peněžitá pomoc v mateřství.

Všichni zaměstnanci jsou povinně účastni všech tří složek sociálního pojištění, ale sami si platí jen důchodové pojištění, ostatní za ně platí zaměstnavatel. Osoby samostatně výdělečně činné mohou být dobrovolně účastny nemocenského pojištění, ostatní dvě složky jsou povinné. Platba se provádí do **20. dne** následujícího kalendářního měsíce po měsíci, ve kterém vznikla povinnost srazit zálohy. Pojistné se skládá:

Zaměstnanci – 6,5 %:

- 6,5 % pouze důchodové pojištění,
- zaměstnanec pojistné na nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti neplatí.

Zaměstnavatelé – 25 % (26 % u speciálního režimu zaměstnavatelů do 25 zaměstnanců):

- 21,5 % na důchodové pojištění,
- 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti,
- 2,3 % na nemocenské pojištění (dobrovolně lze zvolit i 3,3 % u zaměstnavatelů o velikosti do 25 zaměstnanců).

OSVČ – 29,2 %

- 28 % na důchodové pojištění,
- 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti,
- případně 2,3 % na nemocenské pojištění.

Vyměřovacím základem u zaměstnanců a zaměstnavatelů je **úhrn příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků**, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a nejsou od této daně osvobozeny, a které mu zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním (plnění v peněžní i nepeněžní formě a jiné výhody poskytnuté zaměstnavatelem). Do základu se naopak **nezahrnují**:

- **náhrada škody** podle zákoníku práce,
- **odstupné, odchodné a odbytné** poskytované na základě zvláštních právních předpisů,
- **věrnostní přídavek horníků**,

- **odměny** vyplácené podle zákona o vynálezech a zlepšovacích návrzích, pokud vytvoření a uplatnění vynálezu nebo zlepšovacího návrhu nemělo souvislost s výkonem zaměstnání,
- jednorázová **sociální výpomoc** poskytnutá zaměstnanci k překlenutí jeho mimořádně obtížných poměrů vzniklých v důsledku živelní pohromy, požáru, ekologické nebo průmyslové havárie nebo jiné mimořádně závažné události,
- plnění poskytnutá poživateli **starobního nebo invalidního důchodu** pro invaliditu třetího stupně po uplynutí jednoho roku ode dne skončení zaměstnání.

V případě hlavní činnosti si OSVČ vyměřovací základ určují samy. Nesmí být nižší než 50 % daňového základu a současně nesmí být nižší než zákonem stanovené minimum pro výkon hlavní činnosti. OSVČ, které jsou současně v zaměstnaneckém poměru, nemusejí povinně platit zálohy na sociální pojištění. Podmínkou je, že ze zaměstnaneckého poměru je hrazeno pojištění z minimálního vyměřovacího základu zaměstnance. Jednou ročně při podání celkového přehledu musí OSVČ předložit místně příslušné okresní nebo pražské správě sociálního zabezpečení doklad o dosažení minimálního vyměřovacího základu příslušném měsíci v rámci zaměstnání. Pokud vykonávají vedlejší činnost, nemusí odvádět sociální pojištění, pokud jejich základ daně nepřekročí určitou hranici (pro rok 2012 60 329 Kč).

Zdravotní pojištění je povinné pro každého občana České republiky. Buď si ho hradí sám, nebo je za něj placeno státem (děti, studenti, důchodci apod.). Zdravotní pojištění je určené k úhradě nákladů zdravotní péče. Plně hrazeny jsou nezbytné lékařské úkony, léky a zdravotnický materiál. Na některé léky a zákroky pacient připlácí, některé hradí zcela.

Vyměřovací základ je stejný jako u sociálního pojištění. Z vyměřovacího základu se odvádí 13,5 %. Jednu třetinu (tedy 4,5 %) hradí zaměstnanec, zbývající dvě třetiny (tedy 9 %) hradí zaměstnavatel ze svých prostředků. OSVČ hradí 13,5 % z vyměřovacího základu.

Z dohody o pracovní činnosti se vypočítá sociální a zdravotní pojištění shodně jako u pracovního poměru. Nově zdravotnímu a sociálnímu pojištění podléhají dohody o provedení práce, přesněji ty, které znějí na částku vyšší, než je 10 000 Kč.

Nyní bude uveden postup výpočtu **náhrady mzdy při pracovní neschopnosti**. Za **první tři pracovní dny** pracovní neschopnosti náhrada mzdy **nepřísluší** (tzv. karenční doba), po uplynutí karenční doby je náhrada mzdy ve výši 60 % průměrného hodinového výdělku. Při karanténě je náhrada mzdy 60 % průměrného hodinového výdělku již od prvního dne, karenční doba se neuplatní. Náhrada mzdy se poskytuje nanejvýš do 21. dne dočasné pracovní neschopnosti. Průměrný hodinový výdělek **se redukuje** podle následujících pravidel:

- z částky do 146,65 Kč se počítá 90 %
- z částky od 146,65 do 219,98 Kč se počítá 60 %
- z částky od 219,98 do 439,95 Kč se počítá 30 %
- z částky nad 439,95 Kč se už nic nezapočítává

5. VÝPOČET MZDY

V České republice se mzdy vypočítávají zpravidla měsíčně v rozdělení podle jednotlivých pracovníků podniku. Základem je sestavení **hrubé mzdy**, která je součtem základní mzdy a pohyblivých složek mzdy. Po výpočtu hrubé mzdy následuje výpočet **čisté mzdy**, která

představuje hrubou mzdu upravenou o zákonné sociální a zdravotní pojištění a daň po slevě. Výpočet bude uveden pro rok 2012.

Výpočet mzdy je skládá z následujících kroků:

- sestavení a výpočet **hrubé mzdy**,
- výpočet **sociálního a zdravotního pojištění** za zaměstnance,
- výpočet **základu daně** z příjmů fyzických osob,
- výpočet **zálohy na daň z příjmů**,
- zjištění zákonných **slev na dani, daňového zvýhodnění a daňového bonusu**,
- výpočet **výše daně** po uplatnění slev, zvýhodnění a bonusu,
- výpočet **čisté mzdy**.

Hrubá mzda se vypočítá tak, že se k základní mzdě přičtou pohyblivé složky mzdy, jako jsou příplatky, osobní ohodnocení, odměny, prémie atd. Konkrétní výsledek závisí na charakteru těchto pohyblivých složek. Některé jsou vypláceny měsíčně, jiné čtvrtletně nebo ročně či nepravidelně.

Zákonné sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance se vypočítává z hrubé mzdy, která se násobí procentní sazbou. Výpočet se provádí zvlášť pro sociální pojištění (sazba 6,5 %) a zdravotní pojištění (4,5 %) a výsledky se zaokrouhlují na celé Kč nahoru.

Základ daně se vypočítává z hrubé mzdy zvýšené o sociální (25 %) a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem (9 %). Tyto dvě složky tvoří tzv. náklady zaměstnavatele, které jsou označovány jako **superhrubá mzda**⁵.

Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti zaměstnanců se vypočte pomocí sazby podle zákona o daních z příjmů ze základu daně. Sazba daně pro rok 2012 činí 15 %. Záloha na daň představuje měsíční daňovou povinnost.

Od vypočtené zálohy na daň lze odečíst **slevy na dani**. Ty vychází ze zákona o daních z příjmů (§ 35ba) a jsou jimi:

- sleva na **poplatníka**, na kterou má nárok každý poplatník,
- sleva na **manželku/manžela** (žijí-li manželé ve společné domácnosti, příjem manželky/manžela nesmí přesáhnout v úhrnu určitou částku). Tuto slevu lze uplatnit pouze v ročním zúčtování, měsíčně ji uplatnit nelze.
- sleva na dani pro osobu v **částečném invalidním důchodu**,
- sleva na osobu, která pobírá **plný invalidní důchod**,
- sleva na **držitele průkazu ZTP/P**,
- sleva pro poplatníka, který se soustavně připravuje na budoucí povolání (**na studenta**).

Daňové zvýhodnění je možné uplatnit na každé vyživované dítě ve společné domácnosti. Daňové zvýhodnění může poplatník uplatnit formou slevy na dani, daňového bonusu nebo slevy na dani a daňového bonusu. **Daňový bonus** znamená, že je nárok poplatníka na daňové zvýhodnění vyšší než daňová povinnost a tento rozdíl je nazýván právě daňovým bonusem.

⁵ Superhrubá mzda je pouze mediální pojem, v žádném zákoně takový pojem neexistuje.

Čistá mzda se vypočítá z hrubé mzdy odečtením zákonného sociálního a zdravotního pojištění za zaměstnance a zálohy na daň po uplatnění slev (nárok na daňový bonus se přičítá).

V nejbližší době (zatím rok 2014) dojde pravděpodobně k reformě veřejných financí (daňové reformě) a **změně výpočtu** daně z příjmů fyzických osob a tím i výpočtu mezd. Určitě vzroste sazba daně z příjmů fyzických osob z 15 na 19 %. Základ daně se nebude vypočítávat ze „superhrubé mzdy“, ale z hrubé mzdy a sjednotí se odvody na sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance na 6,5 %. Zaměstnavatelům se odvody sníží ze současných 34 % (25 % sociální pojištění, 9 % zdravotní pojištění) na 32,5 %, tato sazba bude jednotná, nebude se rozlišovat sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem za zaměstnance. Částka bude nazývána daň z úhrnu mezd a bude zahrnovat i pojistné na úrazové pojištění. Ještě není zřejmé, jaké budou konkrétní slevy na dani. Výpočet čisté mzdy v současné podobě a po daňové reformě je uveden v tabulce č. 4.1. Hrubá mzda zaměstnance činí 20 000 Kč měsíčně, zaměstnanec má 2 děti. Slevy a daňové zvýhodnění jsou ponechány ve stejné výši jako v roce 2012.

Výpočet mzdy	2012	po reformě
	v Kč	
Hrubá mzda	20 000	20 000
– sociální pojištění (6,5 %)	1 300	1 300
– zdravotní pojištění (4,5 %, po reformě 6,5 %)	900	1 300
– daň po slevě a daňovém zvýhodnění	0	0
+ daňový bonus	284	504
Čistá mzda	18 084	17 904
Výpočet daně		
Základ pro výpočet daně	26 800	20 000
Záloha na daň (15, resp. 19 %)	4 020	3 800
Sleva na poplatníka	2 070	2 070
Daň po uplatnění slev	1 950	1 730
Daňové zvýhodnění na děti (2 × 1 117 Kč)	2 234	2 234
Daň po uplatnění slev a daňovém zvýhodnění	0	0
Daňový bonus	284	504

Tab. 4.1 Výpočet mzdy

Použitá literatura:

- Mikulec, L., Petráš, J., 2005: Mzdový systém podniku a organizace práce (MSOP) a Organizace práce a systémy odměňování (OPO). První část studijního textu pro studium předmětu v Kombinované formě studia. Brno. 23 s.
- Kupčák, V., 2006: Ekonomika lesního hospodářství. Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně. Brno. 258 s. ISBN 80-7157-998-X.
- Synek, M. a kol., 2000: Podniková ekonomika. C. H. Beck. Praha. 448 s. ISBN 80-7179-388-4.
- Zákon č. 100/1988 Sb., o sociálním zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 110/2006 Sb., o životním a existenčním minimu, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Kontaktní adresa autora:

Ing. Petra Hlaváčková, Ph.D.

Ústav lesnické a dřevařské ekonomiky a politiky

Lesnická a dřevařská fakulta

Mendelova univerzita v Brně

Tel.: 545 134 075

Email: petra.hlavackova@mendelu.cz

PRINCIP ÚČETNICTVÍ

1. ÚVOD DO ÚČETNICTVÍ

Zdrojem informací o činnosti organizací je **evidenční systém**. Obecně rozlišujeme dva typy evidence: účetnictví a daňovou evidenci (dříve jednoduché účetnictví).

Vznik účetnictví nelze přesně datovat. Nejstarší archeologické nálezy o účetnictví nacházíme z období 3. tisíciletí př. n. l. v oblasti Mezopotámie. Poprvé bylo písemně popsáno v roce 1494 v knize italského mnicha Luca Pacioliho. Původními **cíli a funkcemi** účetnictví bylo:

- podpořit a rozšířit paměť podnikatele, soustavný písemný záznam o ekonomických jevech. To byl praktický důvod vzniku účetnictví.
- poskytovat informace o ekonomické zdatnosti podniku a jeho výdělečných schopnostech,
- z písemně vedených informací (z účetnictví) čerpá majitel či vedení podniku pro rozhodování a řízení.

Účetnictví tedy poskytuje informace pro rozhodování a řízení, poskytuje informace o hospodaření firmy, umožňuje kontrolu stavu majetku a hospodaření s ním, zjišťuje informace pro účely daňové, může sloužit jako prostředek při vedení sporů.

Významným mezníkem ve vývoji účetnictví v České republice byl přechod k tržnímu mechanismu po roce 1990 související se zavedením nové daňové soustavy. Společně s daňovou legislativou vešel v roce 1992 v platnost zákon o účetnictví obsahující základní prvky evropského účetnictví vyspělých zemí. Zákonem o účetnictví vznikly dvě soustavy – podvojná a jednoduchá účetnictví. Dalším významným rokem byl rok 2004. K 1. 1. 2004 nabyla účinnost novela zákona, která zrušila soustavu jednoduchého účetnictví, kterou nahradila daňová evidence.

Daňová evidence (DE) je upravena zákonem o daních z příjmů⁶, vedou ji fyzické osoby, které dosahují příjmů z podnikání a nejsou účetní jednotkou; DE slouží zejména ke zjištění správné výše základu daně, jako rozdílu mezi příjmy a výdaji.

Účetnictví je upraveno zákonem o účetnictví a jeho prováděcími předpisy, vedou ho právnické osoby a fyzické osoby, které se staly účetní jednotkou⁷; poskytuje mnohem komplexnější pohled na hospodaření firmy, vychází z výnosů a nákladů.

Význam účetnictví vyplývá z užitečnosti jím poskytovaných informací pro jednotlivé uživatele. Účetnictví má svou vnější a vnitřní funkci. Jeho výsledky slouží jednak externím uživatelům např. finančním úřadům, bankám, obchodním partnerům, investorům, veřejnosti, ale i uživatelům interním jako jsou vlastníci podniků, společníci, řídící pracovníci, zaměstnanci. Zveřejňování účetních informací se děje prostřednictvím účetní závěrky a výroční zprávy.

Jelikož účetnictví slouží více uživatelům, kteří mají rozdílné požadavky na strukturu informací účetnictví, rozdělilo se na dvě větve – finanční a manažerské účetnictví.

⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Účetní jednotky definuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Finanční účetnictví se zabývá transakcemi mezi účetní jednotkou a jejím okolím. Jedná se tedy o zachycení vazeb s odběrateli, dodavateli, bankami, dále vztahy ke státnímu rozpočtu, institucím sociálního a zdravotního pojištění, zaměstnancům a dalším subjektům. Podléhá právní regulaci a jeho cílem je poskytovat věrohodné a pravdivé informace o finanční situaci a hospodaření firmy a sestavovat finanční výkazy.

Manažerské účetnictví klade důraz na poskytování informací pro potřeby aktivního řízení, a to zejména rozhodování – orientuje se na budoucnost. Jedná se o systém, který zobrazuje a zkoumá ekonomickou realitu a zpracovává ji do podkladů, ústících do návrhů a opatření, které mají pomoci řídicím pracovníkům při rozhodování a řízení. Zahrnuje především vnitropodnikové účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví, operativní evidenci a vnitropodnikovou statistiku. Toto účetnictví je plně v kompetenci podniku, není právně upravováno.

2. FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ

Účetnictví je uzavřená, vnitřně uspořádaná soustava informací, pomocí níž se v peněžních jednotkách zjišťuje, měří a hodnotí hospodářská činnost účetní jednotky, zjišťuje stav majetku a hospodářský výsledek činnosti.

Úkolem účetnictví je zobrazovat pravdivě a věcně hospodářské dění v podniku, majetkovou, finanční a důchodovou situaci účetní jednotky.

Pozn.: Účetnictví je určeno pro různé typy organizací např. účetnictví podnikatelských subjektů, účetnictví pro rozpočtové a příspěvkové organizace, obce, kraje, politické strany občanská sdružení, peněžní ústavy, pojišťovny atd. Pro podniky je tedy určeno účetnictví podnikatelských subjektů.

Předmětem účetnictví je zaznamenávání stavu a pohybu majetku a závazků (dluhů) společnosti, rozdílu majetku a závazků (tento rozdíl je v ekonomické terminologii označován jako čisté obchodní jmění), nákladů a výnosů (resp. výdajů a příjmů) a výsledku hospodaření jako rozdílu mezi výnosy a náklady.

Charakteristickými rysy účetnictví jsou:

- zápisy hospodářských operací na základě účetních dokladů,
- přesnost a spolehlivost, úplnost, soustavnost a nepřetržitost,
- evidence v peněžních jednotkách,
- evidence se vede za určité časové období (účetní období),
- eviduje se stav a pohyb majetku a závazků,
- zjištění skutečného výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta).

Účetnictví vychází důsledně z odděleného uspořádání majetku (**aktiv**) a kapitálu (**pasiv**) v rozvaze (bilanci) a projevuje se při účtování tím, že každý účetní případ je posuzován z hlediska majetku a jeho zdrojů. Součet aktiv se vždy musí rovnat součtu pasiv, protože jde o dvojí pohled na tentýž majetek. Tento poznatek je základem účetnictví a je označován jako **bilanční princip**.

3. REGULACE A HARMONIZACE FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ

Na národní úrovni se dosahuje žádoucí vypovídací schopnosti účetních informací tím, že je účetnictví dané země (příslušnou institucí či způsobem odpovídajícím dané zemi) řízeno čili **regulováno**. Avšak v podmínkách postupující globalizace obchodu a internacionalizace kapitálových trhů by takové řízení účetnictví nebylo postačující. Současné světové trendy ve finančním řízení, projevující se mj. ve stále širší orientaci na mezinárodní finanční toky, staví

před účetnictví nové úkoly. Mezi nimi stojí na předním místě požadavek, aby se obecné účetní zásady a postupy používané v různých státech světa přibližovaly – čili aby se **harmonizovaly**. Toto úsilí o přibližování účetních soustav probíhá ve dvou liniích: jako harmonizace v rámci určitého hospodářsko-politického seskupení zemí nebo jako celosvětová harmonizace.

Regulace finančního účetnictví probíhá v různých státech světa nejrozličnějším způsobem a v různém rozsahu. Je to dáno tradicemi, zvyklostmi, ekonomickým a legislativním prostředím dané země apod. Výsledkem regulace jsou různé **účetní systémy**. Jednou z hlavních příčin odlišností účetních systémů je rozdílný přístup k řešení vztahu mezi účetním a daňovým právem. V některých zemích jsou účetní výkazy totožné s daňovými výkazy, v jiných zemích nikoliv. Tyto rozdíly jsou z důvodu ekonomických, historických, politických apod. Rozlišujeme tyto hlavní systémy: **anglosaské, evropské, jihoamerické a smíšené**.

Účetní systém v ČR patří mezi evropské systémy. Tak jako v ostatních státech kontinentální Evropy je účetnictví v ČR **regulováno státem** zastoupeným Ministerstvem financí ČR, jež tuto úlohu plní prostřednictvím legislativy. **Základními legislativními normami** jsou:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- České účetní standardy (pro podnikatele).

Harmonizace (přizpůsobení) finančního účetnictví začala v 70. letech minulého století. Cílem je odstraňování rozdílů mezi jednotlivými způsoby regulace, sladění národních úprav účetnictví, odstraňování bariér pohybu kapitálu, zavedení mezinárodně jednotných nebo alespoň srovnatelných účetních zásad a postupů vedení účetnictví v různých částech světa. Účetnictví ve světě je v zásadě harmonizováno ve třech úrovních. Jedná se o **Direktivy EU** – v rámci Evropské unie (1., 4., 7., 8. direktiva), **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví** (IFRS/IAS) – celosvětová harmonizace a **Všeobecně uznávané účetní zásady** (US GAAP) – harmonizace v USA. Dnešní doba klade na české účetnictví zejména tyto požadavky:

- přizpůsobit účetní systém evropskému účetnímu kodexu, reprezentovanému zejména čtvrtou a sedmou direktivou EU (obecně uznávané účetní zásady),
- z podnětu EU reagovat na neustálý vývoj směřující ke světovému finančnímu účetnictví, reprezentovanému IFRS/IAS,
- přijímat podněty k rozvoji účetnictví z americké regulace finančního účetnictví ztělesněné v US GAAP, neboť účetní závěrky vyhotovené ve shodě s těmito normami jsou přijímány a uznávány všemi světovými burzami.

Většina základních zásad, direktiv a standardů je zapracována v našich podmínkách v zákonech o účetnictví a příslušných prováděcích předpisech.

4. ROZVAHA A VÝSLEDOVKA

Rozvaha poskytuje přehled o stavu (zůstatku) aktiv a pasiv vždy k určitému datu (k rozvahovému dni). Obvykle se sestavuje ve tvaru bilance „T“, jejíž levá, majetková strana se označuje „aktiva“ a pravá, kapitálová (zdrojová) strana „pasiva“ (viz obrázek č. 5.1).

Druhou formou rozvahy je vertikální forma (rozvaha ve formě účetního výkazu – viz kapitola účetní závěrka).

Podle časového okamžiku, k němuž se sestavuje rozvaha, rozeznáváme:

- **zahajovací rozvahu** (sestavuje se při vzniku podniku),
- **počáteční rozvahu** (sestavuje se k počátku účetního období),
- **konečnou rozvahu** (sestavuje se ke konci účetního období, ale také při ukončení činnosti podniku).

AKTIVA	Rozvaha (ke dni...)	PASIVA
Pohledávky za upsaný základní kapitál		Vlastní kapitál
Dlouhodobý majetek		Základní kapitál
Dlouhodobý nehmotný majetek		Kapitálové fondy
Dlouhodobý hmotný majetek		Fondy tvořené ze zisku
Dlouhodobý finanční majetek		Výsledek hospodaření
Oběžný majetek		Cizí kapitál
Zásoby		Dlouhodobé závazky
Pohledávky		Krátkodobé závazky
Krátkodobý finanční majetek		Rezervy
Časové rozlišení aktiv		Časové rozlišení pasiv
AKTIVA	=	PASIVA

Obr. 5.1 Základní struktura aktiv a pasiv v rozvaze ve tvaru „T“

Výsledek hospodaření (VH) je v rozvaze vykázan v samostatné položce za účetní období a to na straně zdrojů. Pro zjištění výsledku hospodaření slouží **Účet zisku a ztráty (výsledovka)**. Na tento účet se koncem roku převádějí náklady (na levou stranu) a výnosy (na pravou stranu) za účetní období. Základní rozdělení nákladů a výnosů je uvedeno na obrázku č. 5.2. Odečtením nákladů od výnosů dostaneme výsledek hospodaření podniku.

NÁKLADY	Výsledovka (ke dni...)	VÝNOSY
Provozní náklady		Provozní výnosy
Spotřebované nákupy		Tržby za vlastní výkony a zboží
Služby		Změna stavu zásob vlastní činnosti
Osobní náklady		Aktivace
Daně a poplatky		Jiné provozní výnosy
Jiné provozní náklady		Zúčtování rezerv a opravných položek v provozní oblasti
Odpisy, rezervy a opravné položky v provozní oblasti		Finanční výnosy
Finanční náklady		Mimořádné výnosy
Mimořádné náklady		
NÁKLADY CELKEM		VÝNOSY CELKEM

Obr. 5.2 Základní struktura nákladů a výnosů ve výsledovce

5. STRUKTURA AKTIV A PASIV

Majetkem podniku (aktivy) se rozumí souhrn všech věcí, peněz, pohledávek a jiných majetkových hodnot, které patří podnikateli a slouží k jeho podnikání. Tvoří jej dvě základní skupiny prostředků, které se liší dobou, po kterou slouží v provozu podniku, než se vrátí do peněžní formy. První skupinou je **dlouhodobý majetek**, druhou **majetek oběžný**.

Dlouhodobý majetek je takový majetek, který slouží podniku dlouhou dobu (obvykle déle než 1 rok) a tvoří podstatu jeho majetkové struktury (právními předpisy je přesně stanovena charakteristika předmětů, které podnik může do tohoto majetku zařadit). Dlouhodobý majetek

není získáván za účelem dalšího prodeje. Tvoří ho dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý nehmotný majetek zahrnuje ocenitelná práva, jimiž jsou výrobně technické poznatky (know-how), licence, předměty průmyslových a autorských práv a jiné výsledky duševní a tvořivé činnosti, které jsou předmětem ocenitelných práv (patenty, vynálezy apod.), výsledky výzkumné a odborné činnosti (receptury, technologické postupy, projekty), dále software, zřizovací výdaje⁸ a goodwill⁹. Pořizovací cena tohoto majetku by měla být vyšší než 60 tis. Kč.

Dlouhodobý hmotný majetek je takový majetek, který podniku slouží dlouhou dobu a opotřebovává (znehodnocuje) se postupně (např. budovy, stroje, výrobní zařízení, dopravní prostředky), nebo se používá dlouhou dobu, aniž by se znehodnotil (např. pozemky, umělecká díla a sbírky). Tento majetek se dále člení na **movitý** majetek, který lze přemístit a **nemovitý** majetek, který přemístit nelze. Mezi dlouhodobý hmotný majetek patří:

- pozemky (neodepisují se),
- budovy, haly a stavby (bez ohledu na pořizovací cenu),
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí s pořizovací cenou nad 40 tis. Kč a dobou použitelnosti delší než 1 rok,
- trvalé porosty, základní stádo a tažná zvířata,
- umělecká díla a sbírky, drané kovy a předměty kulturní hodnoty.

Lesní majetek – zvláštní kategorie dlouhodobého hmotného majetku (lesní pozemky a lesní porosty na nich rostoucí). Les je zahrnut mezi hmotné předměty a přírodní síly, které jsou ovladatelné a mohou sloužit lidské potřebě (občanský zákoník¹⁰). Lesní pozemky jsou chápány v právním smyslu vždy včetně porostů na nich rostoucích. Lesní pozemky jsou nemovitosti, patřící do nemovitého majetku neodpisovaného, který se vyjádří vstupní cenou v hodnotě pozemku včetně hodnoty lesního porostu v ocenění podle platných cenových předpisů (zákon o oceňování majetku¹¹ a návazné vyhlášky Ministerstva financí ČR). V případě prodeje a koupě je touto vstupní cenou sjednaná kupní cena a náklady spojené s pořízením majetku (např. právní služby, správní poplatky atd.).

Hodnota nově vysazeného lesa není technickým zhodnocením, nevstupuje do dlouhodobého majetku, jde o běžné náklady spojené s výsadbou a hospodařením. Z tohoto důvodu se u hospodaření v lesích neúčtuje o rozpracované výrobě lesních porostů a proto i náklady na těžbu dříví představují náklady na pěstování lesa, které vedou k dosažení zdanitelných výnosů za prodané dříví. Ekonomiky vzato: pěstební a těžební náklady jsou **vstupem** a výnosy z prodaného dříví a ostatních produktů jsou **výstupem** hospodaření v lesích.

Dlouhodobý finanční majetek je majetek, který většinou podnik pořizuje pro získání výnosů v budoucnosti. Do tohoto majetku ukládá volné peněžní prostředky – uskutečňuje finanční investice. Tvoří ho účasti (podíly) v jiných podnicích a dlouhodobé cenné papíry¹² (např.

⁸ Zřizovací výdaje představují souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku např. soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování, poradenské služby a nájemné.

⁹ Goodwillem se rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku snížením o převzaté závazky.

¹⁰ Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

¹² Cenný papír je obecně veřejně vydaná listina, ve které je ztělesněno určité právo oprávněného majitele.

akcie, dluhopisy), které podnik nakoupil za účelem kapitálového ovládní či ovlivňování jiného subjektu. Podle podílu na základním kapitálu ovládaného subjektu rozlišujeme vliv rozhodující (nad 50 %), podstatný (20–50 %) a menšinový (do 20 %). Dále sem patří ostatní cenné papíry a vklady se splatností delší než 1 rok (akcie, obligace, dluhopisy, vkladové listy, směnky atd.), půjčky poskytnuté podnikem se sjednanou dobou splatnosti delší než jeden rok, a také nemovitosti, umělecká díla a sbírky, předměty z drahých kovů a pozemky, které byly pořízeny za účelem dlouhodobého uložení volných peněžních prostředků (neslouží k podnikání). Zahrnovány jsou i soubory movitých a nemovitých věcí pronajímané podnikem (v pozici pronajímatele) jako celek.

Pozn.: Dlouhodobý majetek se nespoteřbovává najednou, ale postupně se opotřebává, toto opotřebení může být fyzické, vlivem používání majetku, projevuje se nižší výkonností, spolehlivostí, přesností, atd. a morální, způsobené technickým zastaráním, nemoderností. Opotřebení se vyjadřuje odpisy.

Oběžný majetek je v podniku přítomen ve formě věcné a peněžní. Do oběžného majetku patří zejména zásoby, krátkodobý finanční majetek a pohledávky. Základními znaky oběžného majetku je **krátkodobost** (spotřeba či obrátka do 1 roku), oběh a relativně vysoká likvidnost (obchodovatelnost). Oběžným majetkem se nazývá proto, že jedna jeho forma předchází v jinou: za peníze jsou nakoupeny suroviny, ty se změní v nedokončené výrobky, ty v hotové výrobky, hotové výrobky v pohledávky, pohledávky v peníze. Oběžný majetek může také sloužit k úhradě závazků (dluhů) podniku.

Zásoby tvoří nakupované zásoby, zásoby vlastní výroby, zvířata a zboží. **Zvířata** jsou zde zpravidla součástí produkčního procesu (např. přírůstky zvířat, ryby, včelstva). **Zboží** jsou takové zásoby, které podnik nakupuje za účelem dalšího prodeje, příp. výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. Zbožím jsou též pozemky, budovy a stavby, které podnik pořizuje za účelem prodeje v nezměněné podobě.

Materiálové zásoby podnik zpravidla nakupuje od svých dodavatelů a v rámci kompletace dodávkových množství, dodávkových lhůt i v zájmu kontinuity výrobního procesu je i po určitý čas skladuje. Člení se na:

- **suroviny** (základní materiál), jimiž jsou hmoty, které při výrobním procesu předcházejí zcela nebo zčásti do výrobku, a tvoří jeho podstatu,
- **pomocné látky**, které přecházejí také přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu (např. nátěrové hmoty),
- **provozní látky**, jimiž jsou hmoty, kterých je zapotřebí pro provoz, avšak do výrobku přímo nevstupují (pohonné hmoty, mazadla, paliva, apod.),
- **náhradní díly**, což jsou předměty určené k uvedení opotřebení hmotného majetku nebo jeho části do původního stavu,
- **obaly**, které slouží k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu, zboží a vlastních výrobků,
- **drobný dlouhodobý hmotný majetek**, který se jednorázově nespoteřbovává a o němž podnik rozhodl, že není dlouhodobým majetkem, jeho pořizovací cena je většinou do 40 tis. Kč (např. křovinořez, motorová pila apod.).

Zásoby vlastní výroby, které s ohledem na délku a charakter výroby a výrobků, jejich kompletaci a dodací podmínky rovněž po určitou dobu setrvávají v podniku, tvoří:

- **nedokončená výroba**, za níž jsou považovány produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni, nejsou již materiálem, ale také ještě nejsou hotovým výrobkem,
- **polotovary vlastní výroby** jsou odděleně evidované produkty, které neprošly všemi výrobními stupni. K polotovarům patří i samostatně prodejné meziprodukty.
- **výrobky** jsou hotové předměty vlastní výroby určené k prodeji (realizaci).

V lesním hospodářství patří k zásobám vlastní výroby **vytěžené dříví** v různém stavu rozpracovanosti (nedokončená výroba, polotovary, výrobky), které se evidují podle stavu rozpracovanosti na lokalitách pařez (P), odvozní místo (OM) a expediční sklad (ES). V lesních školkách jsou za zásoby vlastní výroby považovány **sazenice**, opět v různém stupni rozpracovanosti (nedokončená výroba, výrobek). Výrobek je dokončen, pokud jsou připočteny poslední náklady na vyzvednutí sazenice.

Krátkodobý finanční majetek se podle formy a konkrétních dispozic člení na:

- **hotovost** (peníze na pokladně, šeky, poukázky k zúčtování),
- **ceniny** (poštovní známky, kolky, telefonní karty, stravenky apod.),
- **peníze na účtech** v peněžních ústavech (na běžném účtu, vkladovém účtu, devizovém účtu apod.),
- **majetkové cenné papíry** (cizí i vlastní akcie, podílové listy apod.),
- **dlužné cenné papíry** (cizí i vlastní dluhopisy, obligace, vkladové listy, pokladniční poukázky, směnky, pořízené za účelem jejich obchodování).

Cenné papíry zde jsou, na rozdíl od dlouhodobého finančního majetku, splatné, popř. určené k prodeji do jednoho roku od jejich pořízení.

Pohledávky vznikají při styku podniku s vnějším okolím při realizaci výrobků, služeb a zboží, jsou uhrazovány odběrateli. Jedná se především o **pohledávky z obchodního styku**, kdy podnik předá výrobek, službu nebo zboží odběrateli a platbu obdrží po určité době (lhůta splatnosti). Charakter pohledávky mají také **zaplacené zálohy dodavatelům** na budoucí dodávky, případně **vyplacené zálohy zaměstnancům**.

Pozn.: Pohledávky jsou majetkovou položkou, protože v principu představují nárok na budoucí hodnotové plnění. Vedle toho jsou směnitelné a obchodovatelné, mohou být předmětem vkladů, ručení apod. Mezi oběžný majetek patří jak krátkodobé, tak dlouhodobé pohledávky.

Časové rozlišení je účetní postup, který umožňuje přiřadit do období náklady a výnosy, které s tímto obdobím věcně a časově souvisí, bez ohledu na okamžik jejich zaplacení (tento postup je uplatňován v případech, týkajících se více než jednoho účetního období). Časové rozlišení zařazené v majetku obsahuje tituly časového rozlišení, které se chovají jako aktiva. Hlediskem pro účtování a vykazování účetních případů a časového rozlišení je skutečnost, že jsou současně známy jejich účel, částka a období, kterého se týkají. Patří sem položky: náklady příštích období, komplexní náklady příštích období a příjmy příštích období.

Kapitálem (pasivy) rozumíme strukturu zdrojů (původ), z nichž majetek podniku vznikl. Vložil-li kapitál do podniku sám podnikatel (zakladatel) nebo skupina podnikatelů, hovoříme o **vlastním kapitálu**. Vložil-li kapitál do podniku věřitel (např. banka), hovoříme o **cizím** (úvěrovém, dluhovém) **kapitálu**, krátce o dluhu. Toto členění kapitálových zdrojů platí jak při založení podniku, tak při zvětšování majetku podniku i pro financování jeho běžných potřeb.

Celková **velikost** podnikového **kapitálu závisí** především **na**:

- velikosti podniku, přičemž samotná velikost podniku by měla být optimální, obecně platí, že čím větší podnik, tím větší kapitál vyžaduje,
- stupni mechanizace, automatizace, robotizace (čím vyšší použití techniky, tím větší kapitál),
- rychlosti obratu kapitálu (čím rychlejší obrat, tím menší kapitál),
- organizaci odbytu (podnik s vlastní prodejní sítí vyžaduje větší kapitál než prodej přes obchodní podmínky) aj.

Vlastní kapitál je kapitál, který patří majiteli (majitelům) podniku. Je hlavním nositelem podnikatelského rizika (u obchodních společností výhradním nositelem, u podniku jednotlivce spolu s jeho osobním majetkem). Jeho podíl na celkovém kapitálu je proto ukazatelem **finanční jistoty** (nezávislosti) **podniku**. Vlastní kapitál není stálou veličinou, ale mění se podle výsledků hospodaření v příslušném období. Vlastní kapitál podniku jednotlivce tvoří jeho peněžité i nepeněžité vklady. Vlastní kapitál obchodní společnosti je rozdělen do několika položek:

- **základní kapitál** je tvořen peněžitými i nepeněžitými vklady společníků do společnosti. Ve spol. s r. o. a v akciové společnosti se vytváří povinně a jeho výše se zapisuje do obchodního rejstříku.
- **kapitálové fondy** jsou vytvářeny z kapitálových vkladů (darů, dotací a ostatních vkladů společníků) a nezvyšují základní kapitál společnosti. Patří sem i **emisní ážio**, tj. rozdíl mezi emisní a jmenovitou cenou akcií.
- **fondy ze zisku** jsou vytvářeny podle obchodního zákoníku¹³, popřípadě stanov, společenské smlouvy, zakladatelské smlouvy, zakladatelské listiny nebo podle zákona o státním podniku. Tvoří je rezervní fond (ke krytí ztrát), u družstev nedělitelný fond a dále statutární a ostatní fondy.
- **výsledek hospodaření** je nerozdělený zisk (nebo neuhrazená ztráta) minulých účetních období a zisk nebo ztráta běžného účetního období.

Cizí kapitál je dalším důležitým zdrojem financování většiny podniků. Cizí kapitál je dluhem podniku, který podnik musí v určené době splatit. Podle této doby jej rozdělujeme na:

dlouhodobý cizí kapitál tvoří dlouhodobé bankovní úvěry (např. hypotekární úvěry), termínované půjčky (obvykle k financování určitého dlouhodobého majetku), vydané (emitované) podnikové obligace a dlužní úpisy, leasingové dluhy a jiné dlouhodobé závazky,

krátkodobý cizí kapitál zahrnuje závazky podniku, které jsou splatné do jednoho roku. Patří mezi ně krátkodobé bankovní úvěry, dodavatelské úvěry (dodavatel dodá zboží na úvěr), zálohy přijaté od odběratelů (jsou k dispozici podniku do doby dodávky, označují se též jako odběratelský úvěr), půjčky, částky dosud nevyplacených mezd a platů (závazky k zaměstnancům), nezaplacené daně, dlužné dividendy aj.

rezervy vytváří podnik buď za určitým účelem (např. na opravy) nebo mají obecný charakter. Účetní jednotka tvoří rezervy buď ze zákona (tzv. zákonné rezervy podle zákona o rezervách¹⁴), nebo z vlastního rozhodnutí (tzv. ostatní rezervy).

¹³ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

V lesním hospodářství mohou podniky (vlastníci lesů) vytvářet **rezervu na pěstební činnost**, která je uznatelným nákladem. Rezervu vytváří poplatníci daně z příjmů, kteří jsou povinni podle zákona o lesích provádět obnovu, ochranu a výchovu lesních porostů. Rezerva na pěstební činnost se vytváří podle výše vytěženého objemu dřevní hmoty v m³, její výši si stanoví poplatník sám v rozpočtu nákladů na pěstební činnost. Rezerva se čerpá při realizaci prací pěstební činnosti, a pokud tyto práce nejsou realizovány v rozpočtovaném objemu, rezerva se zruší.

Časové rozlišení – obsahuje tituly časového rozlišení, které mají charakter pasiv. Patří sem položky: výdaje příštích období a výnosy příštích období.

Pozn.: Účetnictví podniku je informační systém, jehož prvky představují jednotlivé účetní záznamy. Tyto mají podobu účetních dokladů, účetních zápisů, účetních knih, inventurních soupisů, účtového rozvrhu, odpisového plánu, účetní závěrky a výroční zprávy. K zachycení stavu a pohybu aktiv a pasiv podniku na velmi podrobné úrovni byl zaveden účet, který je základním třídícím znakem účetnictví. Tyto základní metodické prvky účetnictví jsou popsány dále.

6. METODICKÉ PRVKY ÚČETNICTVÍ

Účet může mít různou formu, schematicky ho lze vyjádřit ve tvaru písmene „T“. Účet musí obsahovat v záhlaví číslo a název účtu a označení stran. Strana levá se označuje „Má dáti“ (MD), strana pravá „Dal“ (D). Dále je v účtu uveden údaj o stavu k určitému dni (počáteční a konečný zůstatek), změny stavu – přírůstky a úbytky (obraty).

Podle charakteru se účty rozdělují na:

- **rozvahové** – aktivní (účty složek majetku), pasivní (účty zdrojů financování majetku),
- **výsledkové** – nákladové, výnosové,
- **uzávěrkové** – počáteční a konečný účet rozvázný, účet zisku a ztráty,
- **podrozvahové** – zachycují majetek, který účetní jednotka užívá, ale nemá ho ve svém vlastnictví (např. majetek najatý).

Podle různého stupně podrobnosti zachycování účetních zápisů na účtech:

- **syntetické** vznikají rozkladem rozvahy, jsou souborným zpracováním účetních případů v peněžním vyjádření, tvořeny jsou syntetickými rozvahovými a výsledkovými účty,
- **analytické** vznikají rozkladem syntetických účtů, jsou určeny pro potřeby řízení.

Prakticky se účtování provádí na účtech, které jsou označeny třímístnými číselnými kódy a slovními názvy. Tato soustava je ustálená a vychází z tzv. **směrné účtové osnovy**, kterou pro účetní jednotky – podnikatele stanoví vyhláška č. 500/2002 Sb., v příloze č. 4. Účtová osnova pro podnikatele využívá desítkové číselné řady a seskupuje všechny syntetické účty do deseti účtových tříd (0–9). Každá účtová třída se člení na účtové skupiny. Tedy první dvě číslice účtu jsou dány právním předpisem. Členění majetku do jednotlivých účtových tříd a skupin respektuje jejich funkci v hospodářské činnosti podniku, hledisko likvidnosti a časové hledisko (dlouhodobost, krátkodobost).

Na podkladě účtové osnovy jsou účetní jednotky povinny sestavit **účtový rozvrh**, v němž jsou uvedeny účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky v dané účetní jednotce. Třetí číslo v číselném kódu si účetní jednotka volí sama. Pokud v průběhu roku vznikne potřeba dalších účtů, účtový rozvrh se doplní.

Vlastní zaúčtování účetních případů probíhá vždy **podvojně** a **souvztažně**, tzn., že změny jsou zaznamenávány vždy na dvou místech (položkách a jejich účtech) s použitím bilančního principu, vyplývajícího z charakteru rozvahy.

Účetní knihy jsou knihy, do kterých se zapisují účetní případy. K účetním knihám patří: deník, hlavní kniha, knihy analytických a podrozvahových účtů.

Deník je ve své podstatě chronologický seznam účetních zápisů jednotlivých účetních dokladů (operací). Zapisuje se sem také účtovací předpis, který udává čísla účtů, jichž se účetní případ týká a na které bude operace zaúčtována v hlavní knize.

Hlavní kniha je tvořena souborem syntetických účtů, které byly otevřeny podle účtového rozvrhu. Údaje v hlavní knize se vedou podle kalendářních měsíců v členění:

- počáteční stav (zůstatky účtů ke dni otevření hlavní knihy),
- souhrnné obraty stran Má dáti a Dal jednotlivých účtů alespoň za kalendářní měsíc,
- konečné stavy (zůstatky účtů ke dni sestavení účetní závěrky).

Knihy analytické evidence podrobně rozvádějí účetní zápisy hlavní knihy a tvoří je analytické účty, které podrobněji rozčleňují syntetické účty, např.: členění podle jednotlivých druhů majetku, hmotně odpovědných osob, členění pohledávek podle jednotlivých dlužníků, členění závazků podle jednotlivých věřitelů, členění plateb pojistného na zdravotní pojištění dle jednotlivých pojišťoven, členění z hlediska daňových účelů.

Knihy podrozvahových účtů jsou knihy, ve kterých se uvádějí účetní zápisy, které se neprovádějí v deníku a hlavní knize.

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat následující údaje¹⁵:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníky,
- peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu pokud není shodný s okamžikem vyhotovení,
- podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Plátcí DPH jsou povinni na vyžádání vystavit **daňový doklad**¹⁶, a to nejpozději do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo přijetí platby.

Účetní zápisy jsou účetní záznamy, jejichž obsah je určen ustanoveními zákona o účetnictví. Účetní jednotky jsou povinny provádět zápisy průběžně v účetním období po vyhotovení účetních dokladů způsobem, který vyhovuje požadavkům i jiných právních předpisů. K zápisu musí být připojen podpis osoby odpovědné za jeho provedení. Účetní zápisy se nesmí provádět mimo účetní knihy.

Účetní uzávěrka je soubor činností vedoucích k uzavření účetního období. Tyto činnosti se provádějí na konci účetního období a zahrnují především kontrolu správnosti a úplnosti údajů v účetnictví, opravy chyb, uzavírání účetních knih.

Kontrolní systém je součástí účetní uzávěrky a zajišťuje, aby byl celý proces uskutečňován průkazně, správně a úplně. K jeho prvkům patří zejména:

¹⁵ § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ Náležitosti daňových dokladů jsou uvedeny v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

- prověrka úplnosti a správnosti účetnictví,
- kontrola, zda jsou v daném období zaúčtovány všechny účetní případy,
- ověření shody mezi analytickými a jim odpovídajícími syntetickými účty,
- ověření principu podvojnosti,
- inventarizace majetku a závazků.

Inventarizace majetku a závazků je podstatným prvkem průkaznosti účetnictví. Povinnost inventarizace je stanovena zákonem o účetnictví. V zákoně je účetním jednotkám stanoveno, že jsou povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu následujících pěti let. **Inventarizací** ověřujeme, zda stav majetku a závazků, které jsou uvedeny v účetnictví, odpovídá skutečnosti. Tuto skutečnost musíme nejprve zjistit, což činíme fyzickou či dokladovou **inventurou**. Teprve následně můžeme porovnat inventurou zjištěné skutečné stavy s účetnictvím a vypořádat případné inventarizační rozdíly. Inventarizací také zjišťujeme, zda nevznikly důvody pro účtování o opravných položkách, rezervách a odpisech.

Inventarizace se provádí k okamžiku sestavení účetní závěrky řádné nebo mimořádné, tehdy se jedná o tzv. **periodickou inventarizaci**. Zákon o účetnictví má ustanovení také o tzv. **průběžné inventarizaci**, která se provádí v průběhu účetního období, a to jen u zásob, o nichž se účtuje podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, a u dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou v účetní jednotce plní, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo.

Po účetní uzávěrce následuje účetní závěrka (viz samostatná kapitola).

Použitá literatura:

- Kupčák, V., 2000: Finanční účetnictví v lesním hospodářství. Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně. Brno. 88 s. ISBN 80-7157-444-9.
- Strouhal, J. a kol., 2010: Účetnictví 2010: velká kniha příkladů. 1. vyd. Brno: Computer Press. 709 s., il. ISBN 978-80-251-2907-4.
- Synek, M. a kol.: Manažerská ekonomika. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Grada Publishing, Praha. 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.
- Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně některých zákonů (lesní zákon), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Kontaktní adresa autora:

Ing. Petra Hlaváčková, Ph.D.

Ústav lesnické a dřevařské ekonomiky a politiky
Lesnická a dřevařská fakulta
Mendelova univerzita v Brně
Tel.: 545 134 075
Email: petra.hlavackova@mendelu.cz

VYBRANÉ ASPEKTY DANĚ Z PŘÍJMŮ V LESNÍM HOSPODÁŘSTVÍ

Lesní hospodářství (LH) je systémovým (organizovaným) uspořádáním základních výrobních faktorů - z nichž dominující složkou je les, výrobních procesů a obchodních činností. Je odvětvím materiální (tržní) i nemateriální (netržní) produkce v rámci národního hospodářství a součástí tzv. lesnicko – dřevařského sektoru.

Les je možno definovat jako jev přírodní, ekonomický a společenský (veřejný).

Jako jev přírodní je les velmi složitý heterotypický systém – lesní ekosystém, tvořený složkou rostlinnou (fytocenóza), živočišnou (zoocenóza) a biotopem (abiotické prostředí).

Les jako jev ekonomický je tehdy, jestliže se stane objektem přivlastňování, přičemž hlavními dlouhodobými cíli vlastnictví lesa a LH je regulace růstových procesů lesních dřevin, odnímání produkce lesa – dříví, a sociálně ekonomické aspekty využívání produkce LH. Ve vztahu k národnímu hospodářství vystupuje les jako objekt (také přírodní bohatství) a LH jako odvětví.

Jako jev společenský je les proto, poněvadž lidská společnost na něj vytváří společenskou poptávku - multifunkční využívání lesa. Les zde především vystupuje jako objekt (složka) životního prostředí.

Z hlediska legislativního se lesem v zásadě rozumějí lesní porosty s jejich prostředím a pozemky určené k plnění funkcí lesa (PUPFL) – viz zákon o lesích (zákon č. 289/1995 Sb.), či zákon č. 229/1991 Sb. o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku (pozn.: zde ještě „lesní půdní fond“ dle § 2 původního zákona č. 61/1977 Sb., o lesích).

K problematice daňových aspektů v podmínkách LH patří vymezení lesního majetku a nakládání s ním. Stěžejní je také účetnictví při vlastním hospodaření v lesích (vč. oceňování) a příslušné daňové průměty daně z příjmů, vč. specifické tvorby a čerpání rezerv na pěstební činnost, účtování dotací atd.

Vzhledem k šíři předmětné problematiky i zadání školení (Sběr, zpracování a vyhodnocení mikroekonomických dat v LH) jsou v následujícím textu uvedeny jen některé daňové aspekty, a dle vyžádání poznámka k pojmu odložená daň. V případě zájmu je možno v ostatním odkázat na použitou literaturu.

1. LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA DANÍ Z PŘÍJMŮ

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (ZDP) taxativně vyjmenovává, které věci jsou pro účely tohoto zákona považovány za hmotný majetek. Nepatří mezi ně pozemky a tudíž i lesní pozemky. Zároveň ZDP stanoví, co považuje za trvalé porosty, když definuje kategorii pěstitelských celků trvalých porostů s plodností delší než tři roky (s odkazem na zákon č. 22/1964 Sb., o evidenci nemovitostí). Tyto pěstitelské celky pak zahrnuje do hmotného majetku. ZDP tedy lesní pozemky a na nich rostoucí lesní porosty nepovažuje za hmotný majetek - nelze je tedy daňově odpisovat, což např. lze u ovocných sadů, chmelnic, vinic a plantáží o určité výměře a hustotě sadby.

Právní předpisy účetnictví zahrnují lesní pozemky do dlouhodobého hmotného majetku (DHM), když stanoví, že do této kategorie patří pozemky, budovy a stavby bez ohledu na jejich pořizovací cenu a určují, že pozemky zařazené do oboru 092 jsou v účetnictví zachycovány ve skupině 03 – Pozemky.

Pokud by lesní pozemky byly pořizovány za účelem dlouhodobého uložení volných peněžních prostředků, pak se stanou dlouhodobým finančním majetkem (DFM), o kterém účetní jednotka účtuje ve skupině 06.

Jak bylo naznačeno, byť jsou pozemky z hlediska účetních předpisů dlouhodobým hmotným majetkem, nelze je odpisovat ani účetně (neztrácí hodnotu v čase) - jsou zařazeny do dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného.

Lze tedy shrnout, že lesní pozemky a porosty na nich, které jsou z hlediska vyšších právních norem považovány postupně za věc a součást věci, jsou dále specifikovány jako věci nemovité (nemovitosti). Pro potřeby daňových zákonů jsou rovněž považovány za nemovitosti, zatímco pro potřebu ZDP jsou z pojmu hmotný majetek vyloučeny. Pro potřeby účetnictví jsou pak zahrnovány do skupiny DHM, případně DFM.

Z hlediska nakládání s lesním majetkem patří k problematice daňových aspektů (a daní z příjmů) v podmínkách LH:

- nabývání a pozbývání lesních pozemků,
- vklad lesního majetku do podnikání,
- pronájem lesního majetku.

Z pohledu metodického zde patří také problematika oceňování v lesním hospodářství:

- úřední oceňování lesa, lesních pozemků a lesních porostů v ČR,
- oceňování škod a újem na lesích,
- poplatky za odnětí lesních pozemků,
- ekologické újmy na lesních ekosystémech.

Ve vlastním textu ZDP lze v současné době specifika ve vztahu k LH shledat zejména v následujících paragrafech:

§ 7 Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti

(7) Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje s výjimkou uvedenou v § 12 ve výši 80% z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství

§ 19 Osvobození od daně

(1) Od daně jsou osvobozeny

j) příjmy Podpůrného a garančního rolnického a lesnického fondu, a. s., plynoucí z prodeje cenných papírů v majetku fondu,

§ 26 Odpisy hmotného majetku

(1) Odpisy se stanoví pro účely tohoto zákona podle § 30, 31 nebo § 32 z hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 27.

(2) Hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí

c) stavby, s výjimkou

2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m

3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou

§ 31 Odpisování hmotného majetku

(1) Při rovnoměrném odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto maximální roční odpisové sazby:

Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

2) Roční odpisovou sazbu může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou (viz § 2e zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění zákona č. 85/2004 Sb.), který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví, označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3. Za poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou se pro účely tohoto zákona považuje poplatník, u něhož příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % z celkových příjmů; přitom u poplatníka, jemuž vznikla daňová povinnost v průběhu zdaňovacího období, je rozhodný poměr skutečně dosažených příjmů.

Obdobně v § 32:

(1) Při zrychleném odpisování hmotného majetku jsou odpisovým skupinám přiřazeny tyto koeficienty pro zrychlené odpisování:

(2) Při zrychleném odpisování se stanoví odpisy hmotného majetku

a) v prvním roce odpisování jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování; přitom poplatník, který je prvním vlastníkem, může tento odpis zvýšit o

1. 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví, označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3, a to jen u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou.

Pozn.: uvedená úprava nahradila dosavadní možnost odpočtu poměrné části vstupní ceny hmotného majetku od základu daně.

2. ÚČETNICTVÍ A DANĚ PŘI HOSPODAŘENÍ V LESÍCH

Náklady na běžné hospodaření - pěstování lesa (obnova lesa, ochrana porostů, lesní těžba apod.) jsou v zásadě výdaji (náklady) na zajištění a udržení příjmů a tudíž jsou, z hlediska ZDP, v zásadě uznatelnými. Analogicky hodnota nově vysazeného resp. „obnoveného“ lesa (pozn.: i úmyslná mýtní těžba dříví se zpravidla označuje jako obnovní těžba) nenabývá charakter dlouhodobého majetku, a ani stavba oplocenek není investičním výdajem - i když je pořizovací cena vyšší než 40 tis. Kč a doba používání delší než 1 rok. To vše je posuzováno jako výdaje (náklady) spojené s výsadbou. Z uvedených důvodů se při běžném hospodaření v lesích o lese jako takovém neúčtuje o tzv. rozpracované výrobě a proto i výdaje (náklady) na těžbu dříví představují výdaje (náklady) na pěstování lesa, které vedou k dosažení budoucích zdanitelných příjmů za prodané dříví.

U vytěženého dříví se však v účetnictví o rozpracované výrobě účtuje a to v režimu změny stavu zásob, s oceněním ve výši vlastních nákladů, a z pohledu ZDP jeho hodnota vstupuje také do zdanitelných výnosů. Totéž se týká i dalších vyrobených majetkových hodnot a vytvořeného majetku pro vlastní spotřebu (např. zásoba sazenic v lesních školkách). Logika tohoto postupu se opírá o skutečnost, že náklady na předmětné výrobní aktivity byly již průběžně zaúčtovány a takto zúčtované výnosy vlastně kompenzují hospodářský výsledek.

Zásoby dříví ve formě rozpracované výroby - jsou vyjadřovány stavem dříví podle místa výrobní fáze – tzv. lokalit. Pohyb je vyjadřován způsobem zvýšení stavu, snížení, nebo přesuny dříví mezi lokalitami.

Stav zásob dříví nastává v okamžiku těžby, kdy je dříví do zásob přijímáno, kdy přírůst stavu zásob (reálné zásoby) vzniká těžbou příp. výkupem. Prvně je tedy dříví evidováno na tzv. lokalitě „P“ (u pařezu) – přírůst příjmem z těžby; pohyb nastává následně na lokalitě „OM“

(na odvozním místě) – přírůst ze soustředování dříví, a konečně na lokalitě „ES“ (na expedičním skladě) – přírůst odvozem dříví na expediční sklad. V účetní terminologii – na lokalitě P je dříví zpravidla posuzováno jako nedokončená výroba, na lokalitě OM jako polotovar (i při přímých dodávkách z lokality OM odběratelům), na lokalitě ES je dříví výrobkem.

Stav a pohyb zásob je veden v měrných jednotkách, sleduje a hodnotí se vždy na konci zúčtovacího období (měsíce, roku) jako změna stavu zásob. Měrnou jednotkou je u dlouhého dříví m^3 (dříve také plnometr – plm), u dříví rovnáného prostorový metr (prm). Převod prostorových metrů na m^3 se provádí přepočtem pomocí redukčního faktoru (koeficientu).

Vedle uvedených kvantifikovaných hmotných toků dříví v měrných jednotkách dochází dle lokalit k postupnému zvyšování vlastních nákladů výroby a tím zvyšování hodnoty zásob. K vyjádření této změny se používají tzv. **fázové kalkulace**, což je postupné ocenění zásob dříví na lokalitě P, OM a ES v průměrných výrobních cenách veškerého dříví, bez ohledu na sortiment a jeho tržní cenu. Vlastní výpočet fázové kalkulace je součinem množství dříví v m^3 na příslušné lokalitě a vynaložených vlastních nákladů podle uskutečněných výkonů. Má vzestupný charakter podle technologického postupu těžby, soustředování a odvozu dříví a evidovaných zásob dříví.

Zásoby sazenic v lesních školkách - za rozpracovanou výrobu jsou považovány rostoucí semenáčky a sazenice dle vyspělosti a dřevin, za výrobky se považují vyzvednuté sazenice (příp. semenáčky k prodeji), připravené k expedici.

Stanovení hodnoty zásob semenáčků a sazenic lesních dřevin, vycházejících z vlastních nákladů školkařských provozů (vnitropodnikové ceny), je poměrně složité. Jedná se zejména o problém diferenciací nákladů na přímé a nepřímé (výroba sazenic je dlouhodobý proces, většinou 3–5 let), z přímých pak diferenciací a substituce nákladů materiálových, mzdových a ostatních.

Při vlastní spotřebě sazenic (při výsadbě na vlastní lesní pozemky) se sazenice běžně aktivují (zápisem 12x/62x), a následně účtují do spotřeby (zápisem 50x/12x).

Evidence rozpracované výroby a výrobků se vede na základě operativně technické evidence výroby. Výsledné ceny (vnitropodnikové ceny) se zpravidla vyjadřují s platností pro jeden rok, jako součást vnitropodnikových směrnic.

Ryze specifickou záležitostí v LH, vyjádřenou taxativně v daňové legislativě, byla svého času možnost úpravy daně z příjmů dosažených za více zdaňovacích období - **výpočet daně z příjmů dosažených za více zdaňovacích období**. Podle znění tohoto ustanovení zákona mohli poplatníci daně z příjmů fyzických osob tyto příjmy, které jsou výsledkem několikaleté činnosti poplatníka nebo plynou z užití věci a práv najednou za více let, rozložit rovnoměrně na zdaňovací období, v němž byly dosaženy, a na zdaňovací období, ve kterém byla činnost provozována. Příjmy z LH dosažené těžbou dřeva bylo možno rozdělit až na deset poměrných částí.

Od 1.1.2010 došlo u daní z příjmů k několika změnám a mj. byl § 14 ZDP, k výpočtu daně z příjmů dosažených za více zdaňovacích období, zrušen.

V souvislosti s LH je žádoucí ještě zmínit problematiku účtování o zvířatech (např. viz vyhláška č. 500/2002 Sb.) - zejména u tažných koní (viz § 7), či zvířat coby zásob (viz § 9). Samostatnou kapitolou by mohly být účetní (i daňové) aspekty při výkonu práva myslivosti, zejména je-li myslivost provozována podnikatelským způsobem (tzv. profesionální myslivost). Vedle mysliveckého plánování, evidence a statistického výkaznictví ve smyslu

zákonu o myslivosti (zákon č. 449/2001 Sb., o myslivosti) zde zejména patří: výkon myslivosti a hospodářská činnost v oborech (počínaje činnostmi a strukturou nákladů na vybudování oborů a mysliveckých zařízení, pořizování základních chovů, odpisování, až po výnosy z poplatkových lovů, prodeje zvěřiny apod.). Obdobně pak při výkonu myslivosti a hospodářské činnosti v bažantnících. Problematickým průsečíkem vztahu lesa a zvěře (s ekonomickými i účetními dopady) jsou také škody zvěří na lesních porostech.

Tato široká (a v mnohém metodicky neujednocená) problematika však přesahuje rámec tohoto příspěvku.

3. ODLOŽENÁ DAŇ

Metoda odložené daně je řešena v § 59 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví (vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Podrobnější úprava je dále obsažena v Českém účetním standardu č. 003 – Odložená daň.

O odložené dani, počínaje rokem 2004, účtují a vykazují ji účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Podle § 18 odst. 3 zákona o účetnictví (zákon č. 563/1992 Sb.) se povinnost sestavení účetní závěrky v plném rozsahu týká jednak účetních jednotek, které podléhají povinnému auditu účetní závěrky, dále pak veškerých akciových společností, a to i v případě, že povinnému auditu nepodléhají. Ostatní účetní jednotky si stanoví sami, zda budou účtovat o odložené dani a vykazovat ji.

Odložená daň je účetním nástrojem, který slouží k dodržení zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví. Účetnictví vychází ze zásady časové a věcné souvislosti, jejíž podstatou je přiřadit veškeré náklady a výnosy účetní operace do období, s nímž tato operace časově a věcně souvisí. Daňová povinnost k dani z příjmů je také účetním nákladem. Daňové dopady některých účetních operací však přicházejí v jiném období – se zpožděním, případně s předstihem. Úkolem odložené daně je eliminovat tyto časové rozdíly (tzv. přechodné rozdíly) a vyjádřit v účetnictví v aktuálním účetním období výsledek dané účetní operace včetně souvisejících daňových dopadů, které buď již nastaly, nebo nastanou v budoucnosti.

Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví, tj. nejen mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku odpisovaného, ale i dalších rozdílů (například opravné položky k zásobám, opravné položky k pohledávkám, rezervy tvořené nad rámec příslušných zákonů, při nerealizované ztrátě z předchozích let).

Příklad:

Dlouhodobý hmotný majetek se odpisuje účetně a daňově rozdílně. Daňové odpisy, stejně jako daňové zůstatkové ceny nejsou součástí účetnictví a je nutné je zjišťovat mimoúčetně. Vzhledem k tomu, že obojí odpisy jsou počítány ze stejné vstupní ceny, po ukončení účetního i daňového odpisování bude do účetních i daňových nákladů promítnuta stejná hodnota odpisů a zůstatková cena majetku bude nulová. Průběžný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy byl jen otázkou času – byl přechodný. Stejně tak rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku byl jen přechodný. Z dočasných rozdílů tohoto typu je počítána odložená daň.

LESNÍ HOSPODÁŘSTVÍ A DAŇ Z NEMOVITOSTÍ

Nemovitost (z lat. *immobilium* – to, co se nedá přemístit) je pozemek nebo stavba, spojená se zemí pevným základem¹⁷.

V Občanském zákoníku (dále ObčZ) se v § 119 odst. 1 rozlišují věci movité a nemovité. Jako věc v právním smyslu bývají definovány hmotné předměty a přírodní síly, které jsou ovladatelné a mohou sloužit lidské potřebě. Jejich základním znakem je tedy ovladatelnost a využitelnost. Z § 119 odst. 2 ObčZ pak vyplývá, že lesní pozemky jsou nemovitostmi, a § 120 odst. 1 dále definuje, co je součástí věci. Rozumí se tím všechno to, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Za součástí pozemku se zde obvykle považují:

- kulturní vrstva půdy, která je vegetačním prostředím rostlinstva,
- trvalé porosty na pozemku včetně svých součástí; tyto porosty sdílejí právní osud pozemku, a to i přesto, že pro potřeby oceňování se posuzují samostatně,
- některé venkovní úpravy,
- ložiska nevyhrazených nerostů.

Lesní pozemky jsou tedy chápány v právním smyslu vždy včetně porostů na nich rostoucích.

Podle legislativní systemizace půdního fondu v ČR nezemědělskou půdu tvoří: lesní plochy, vodní plochy, zastavěné plochy a nádvoří a ostatní plochy¹⁸.

Podle zákona č. 17/1992 Sb. o životním prostředí ke složkám životního prostředí patří zejména ovzduší, voda, horniny, půda, organismy, ekosystémy a energie. Les zde vystupuje jako lesní ekosystém.

V zákoně č. 289/1995 Sb., o lesích (lesní zákon) je les definován jako nenahraditelná složka životního prostředí a součást národního bohatství. Lesem se zde míní lesní porosty s jejich prostředím a pozemky určené k plnění funkcí lesa (PUPFL), hospodařením v lese se pak rozumí obnova, ochrana, výchova a těžba lesních porostů a ostatní činnosti zabezpečující plnění funkcí lesa.

U zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí lze ve vztahu k LH (ve prospěch) nalézt:

§ 2 Předmět daně

(2) Předmětem daně z pozemků nejsou

¹ Zákon č. 40/1964 Sb. ze dne 26. února 1964, Občanský zákoník

² Ostatní plochy zahrnují všechny ostatní pozemky, určené jako skladištní a dílenské prostory, stavební místa, pozemky určené k dopravě nebo k telekomunikaci, určené pro zdravotnictví, tělesnou výchovu a rekreaci, rekreační plochy u chat (nikoli soukromých) a hotelů, pozemky určené jako státní přírodní rezervace nebo jiná chráněná území, areály kulturních památek, parky, veřejné nebo soukromé okrasné zahrady, pozemky určené k dobývání nerostů a jiných surovin a k ukládání vedlejších produktů při těžbě nerostů a jiných surovin a jako stálé manipulační prostory apod. Dále jsou to hřbitovy a pozemky, které nelze zemědělsky obdělávat (rokle, výmoly, ochranné hráze atd.) a pozemky, které neposkytují trvalý užitek z jiných důvodů, zejména plochy zarostlé křovinami nebo zanesené štěrkem a kamením nebo slatiny, tj. půdy zamokřené.

lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení

§ 4 Osvobození od daně

(1) Od daně z pozemků jsou osvobozeny

m) zemědělské pozemky na dobu pěti let a lesní pozemky na dobu 25 let, počínaje rokem následujícím po roce, kdy byly po rekultivaci technickým opatřením nebo biologickým zúrodněním vráceny zemědělské nebo lesní výrobě,

n) na dobu pěti let od nabytí účinnosti tohoto zákona zemědělské pozemky a do výměry 10 ha pozemky hospodářských lesů vydané vlastníkům na základě zvláštního předpisu - Zákon č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a k jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů,

p) části pozemků, na kterých jsou zřízeny měřické značky, signály a jiná zařízení geodetických bodů, a pásy pozemků v lesích, vyčleněné pro rozvody elektrické energie a topných plynů.

Nabytím do vlastnictví vzniká majiteli povinnost platit daň z nemovitostí podle zákona o dani z nemovitostí, speciálně **daň z pozemků**. Základem daně u hospodářských lesů (viz kategorizace lesů) je cena zjištěná podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období s možností stanovit základ daně i jako součin skutečné výměry pozemku v m² a částky 3,80 Kč za 1 m².

Sazba daně (§ 6) činí u trvalých travních porostů, hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb 0,25%.

Lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení, jsou od této daně osvobozeny. Zákon však zná i řadu dalších titulů, kdy jsou lesní pozemky od této daně osvobozeny: pozemky ve vlastnictví státu, ve vlastnictví obcí, pozemky sloužící školám a školským zařízením (školní hospodářství a školní podniky), pozemky remízků, hájů a větrolamů a mezí na orné půdě, loukách a pastvinách.

Sazba daně z pozemků u zpevněných ploch pozemků, užívaných k následující podnikatelské činnosti: zemědělské prvovýroby, lesní a vodní hospodářství, činí 1 Kč za 1 m². Lesní a zemědělské cesty podléhají základní sazbě daně z pozemků - ve výši 0,20 Kč za 1 m².

Poplatníkem daně je v zásadě ten, kdo je vlastníkem pozemku k 1. 1. běžného roku.

U **daně ze staveb** (§ 11) se v LH jedná o stavby užívané pro podnikatelskou činnost – zemědělská prvovýroba, lesní a vodní hospodářství se sazbou 2 Kč 1 m².

Kromě základní sazby daně z nemovitostí se při výpočtu daňové povinnosti využívají nejrozličnější koeficienty. Prvním z nich je koeficient podle velikosti obce: do 1000 obyvatel - 1, 1000 až 6000 obyvatel - 1,4, 6000 až 10 000 obyvatel - 1,6, 10 000 až 25 000 obyvatel - 2, 25 000 až 50 000 obyvatel - 2,5, nad 50 000 obyvatel a ve Františkových Lázních, Luhačovicích, Mariánských Lázních a Poděbradech - 3,5, v Praze - 4,5.

Místní koeficienty lze nalézt na internetových stránkách či vývěškách obecních úřadů. Druhou možností je stránka „Přehled koeficientů daně z nemovitostí platných k 1.1.2012“ České daňové správy.

Pozn.: u uvedených právních předpisů – „ve znění pozdějších předpisů“.

Literatura:

- [1] HAJDÚCHOVÁ, I. - KUPČÁK, V. Komparácia daňového zaťaženia lesných podnikov SR a ČR. Monografie. Technická univerzita Zvolen, 2005. 54 s., ISBN 80-228-1412-1
- [2] JANÁSEK, M. Lesní pozemky v daních a účetnictví - I. Lesnická práce roč. 79, č. 12/2000, s. 536, ISSN:1212-8449
- [3] JANÁSEK, M. Lesní pozemky v daních a účetnictví - II. Lesnická práce roč. 80, č. 1/2001, s. 40, ISSN:1212-8449
- [4] JANÁSEK, M. - KUPČÁK, V. Vybrané účetní a daňové aspekty v lesním hospodářství. Sborník pro účastníky seminářů Účetnictví a daně 2004 v podmínkách LH. Sdružení vlastníků obecních lesů, Pelhřimov 2004, 18 s.
- [5] JANÁSEK, M. - KUPČÁK, V. Vybrané účetní a daňové aspekty v lesním hospodářství. Auditor, roč. XVI (6/2009), Komora auditorů ČR Praha, s. 11 - 26, ISSN 1210-9096
- [6] KORÍNEK, M. Daň z příjmů dosažených za více zdaňovacích období. Účetnictví, 4/98
- [7] KUPČÁK, V. Vybrané účetní a daňové aspekty v lesním hospodářství. Lesnická práce, 1999, roč. 78, č. 2, s. 60-62
- [8] KUPČÁK, V. Finanční účetnictví v lesním hospodářství. Mendelova zemědělská a lesnická univerzita Brně, Brno 2000, ISBN 80-7157-444-9
- [9] KUPČÁK, V. Ekonomika lesního hospodářství. Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Brno 2006, 2. vyd., ISBN 80-7157-998-X
- [10] MATĚJÍČEK, J. – SKOBLÍK, J. Oceňování lesa (I.), Všeobecný úvod do problematiky. Ministerstvo zemědělství ČR, Agrospoj, 1993, ISBN 80-7084-063-3

Kontaktní adresa:

Doc. Ing. Václav Kupčák, CSc.
Katedra ekonomiky a řízení lesního hospodářství
Fakulta lesnická a dřevařská
Česká zemědělská univerzita v Praze
e-mail: kupcak@fld.czu.cz

LEGISLATIVA VE STATISTICE

Legislativa České republiky:

- Zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 275 ze dne 12. září 2011 o Programu statistických zjišťování na rok 2012 (vyhláška vždy pro příslušný rok)

Legislativa Evropské unie:

- Nařízení, rozhodnutí a směrnice

1. LEGISLATIVA EU

1. Aniž je dotčen článek 5 Protokolu o statutu Evropského systému centrálních bank a Evropské centrální banky, přijímají Evropský parlament a Rada řádným legislativním postupem opatření k vypracování statistik, jestliže je to nezbytné k provádění činností Unie.

2. Při vypracování statistik Unie se dodržuje nestrannost, spolehlivost, objektivita, vědecká nezávislost, hospodárnost výdajů a důvěrnost statistických informací; hospodářským subjektům při tom nesmí vzniknout nadměrné náklady.

(výňatek ze Smlouvy o fungování Evropské unie, článek 338)

Základní legislativa

- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 223/2009 ze dne 11. března 2009 o evropské statistice
- Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1578/2007/ES ze dne 11. prosince 2007 o statistickém programu Společenství na období 2008 až 2012
- Nařízení Komise (EU) č. 520/2010 ze dne 16. června 2010, kterým se mění nařízení (ES) č. 831/2002, pokud jde o přístup k důvěrným údajům pro vědecké účely, s ohledem na dostupná zjišťování a zdroje statistických údajů
- Rozhodnutí Komise 97/281/ES ze dne 21. dubna 1997 o úloze Eurostatu při tvorbě statistiky Společenství

2. ZÁKON Č. 89/1995 SB., O STÁTNÍ STATISTICKÉ SLUŽBĚ, VE ZNĚNÍ POZDĚJŠÍCH PŘEDPISŮ

§ 1 Státní statistická služba

(1) Státní statistická služba je činnost, která zahrnuje získávání údajů, vytváření statistických informací o sociálním, ekonomickém, demografickém a ekologickém vývoji České republiky a jejích jednotlivých částí, poskytování statistických informací a jejich zveřejňování. Její součástí je též zajišťování srovnatelnosti statistických informací a plnění závazků z mezinárodních smluv v oblasti statistiky, kterými je Česká republika vázána.

(2) Součástí státní statistické služby není shromažďování nebo vyžadování informací a podkladů prováděné na základě zvláštních zákonů¹⁾ k jiným než statistickým účelům.

Vymezení vybraných důležitých pojmů (viz § 2)

- Individuální údaj: údaj týkající se jednotlivé právnické nebo fyzické osoby, získaný pro statistické účely podle tohoto zákona.
- Důvěrný statistický údaj: takový údaj, který umožňuje přímou nebo nepřímou identifikaci jednotlivé právnické osoby nebo který je osobním údajem fyzické osoby podle zvláštního zákona, 2a).
- Statistická informace: informace sociálního, ekonomického, demografického nebo ekologického charakteru, která vznikla agregací individuálních údajů.
- Statistické zjišťování: získávání individuálních údajů od zpravodajských jednotek pro statistické účely podle tohoto zákona.
- Statistický účel: užití pro číselný, slovní nebo grafický popis hromadných jevů a procesů ve společnosti, národním hospodářství a životním prostředí pomocí statistických informací
- Zpravodajská jednotka: právnická osoba, organizační složka státu nebo fyzická osoba, od níž se požaduje poskytnutí individuálních údajů ve statistickém zjišťování podle tohoto zákona.
- Zpravodajská povinnost: povinnost zpravodajských jednotek poskytnout požadované individuální statistické údaje včas, úplně, správně a pravdivě pro statistická zjišťování, uvedená v programu statistických zjišťování.

Ochrana důvěrných statistických údajů (zejména § 16 a 17)

Ochrana důvěrných statistických údajů je souhrnem opatření a nástrojů, které zajišťují takové nakládání s důvěrnými údaji ze statistických zjišťování, prováděných státní statistickou službou, a s údaji získanými z administrativních zdrojů, aby nemohly být neoprávněně změněny, zničeny, ztraceny, přeneseny či jinak zneužity a sloužily jen pro statistické účely; této ochraně podléhají též sdružené údaje za více právnických nebo fyzických osob, z nichž lze bez vynaložení nepřiměřeného času a úsilí určit nebo zjistit, které osoby se tento údaj týká.

- Povinnost zachovávat mlčenlivost o důvěrných statistických údajích. Slib mlčenlivosti jsou povinni složit zaměstnanci orgánů vykonávajících státní statistickou službu nebo fyzické osoby, které zajišťují zpracování statistických zjišťování nebo sběr údajů pro zemědělské soupisy. Slib mlčenlivosti zní: "Slibuji na svou čest a svědomí, že nezveřejním, nikomu nesdělím ani neumožním seznámit se s důvěrnými statistickými údaji získanými pro statistické účely, se kterými se seznámím v souladu s ustanoveními zákona č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a že tyto údaje využiji jen pro účel, pro který byly určeny."
- Orgány vykonávající státní statistickou službu jsou povinny zajistit ochranu důvěrných statistických údajů způsobem stanoveným tímto zákonem. Obsahují-li důvěrné statistické údaje též osobní údaje, podléhají tyto osobní údaje ochraně způsobem stanoveným zvláštním zákonem. 2a) (2a) *Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 227/2000 Sb.)*
- Orgány vykonávající státní statistickou službu si mohou poskytnout navzájem důvěrné statistické údaje, pokud je potřebují pro zajištění státní statistické služby, a to

způsobem, který zajišťuje ochranu jejich důvěrnosti. Údaje lze poskytnout i do zahraničí, soudu, české národní bance apod. za určitých podmínek.

- Ve výjimečných případech mohou orgány vykonávající státní statistickou službu důvěrný statistický údaj uveřejnit, poskytnout nebo využít k jinému než statistickému účelu, pokud tak stanoví zvláštní zákon⁷⁾, nebo jestliže osoba, jíž se tento údaj týká, dala k takovému zveřejnění, poskytnutí nebo využití souhlas.

Orgány vykonávající státní statistickou službu jsou Český statistický úřad a ministerstva a jiné ústřední správní úřady. **Působnost Českého statistického úřadu** je dána zákonem: např. zabezpečuje získávání a zpracování údajů pro statistické účely a poskytuje statistické informace státním orgánům, orgánům územní samosprávy, veřejnosti a do zahraničí. Zajišťuje vzájemnou srovnatelnost statistických informací ve vnitrostátním i mezinárodním měřítku, stanoví metodiku statistických zjišťování, sestavuje program statistických zjišťování, provádí statistická zjišťování (podrobně popsáno v § 4). Ve statistice se využívají **statistické klasifikace, číselníky a registry** (např. RES), **administrativní zdroje údajů** (ČSÚ využívá údaje, které ministerstva a jiné správní úřady získávají nebo shromažďují – např. daňová přiznání (MF), data z ČSSZ, MZe, MŽP, ÚHÚL). Je vzrůstající trend využívat taková (již existující) data. Stanovena jsou pravidla pro **poskytování statistických informací** – ČSÚ seznamuje veřejnost s výsledky statistických zjišťování prostřednictvím hromadných sdělovacích prostředků, vlastních publikací i jiných médií. Statistické informace zveřejňuje ve lhůtách, v rozsahu a způsobem, který předem oznámí (viz Katalog produktů na webu ČSÚ).

Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů

Při zpracování osobních údajů je správce povinen uchovávat osobní údaje pouze po dobu, která je nezbytná k účelu jejich zpracování. Po uplynutí této doby mohou být osobní údaje uchovávány pouze pro účely státní statistické služby, pro účely vědecké a pro účely archivnictví. Při použití pro tyto účely je třeba dbát práva na ochranu před neoprávněným zasahováním do soukromého a osobního života subjektu údajů a osobní údaje anonymizovat, jakmile je to možné (§ 5).

Osobní údaj je jakákoliv informace týkající se určeného nebo určitého subjektu údajů. Subjekt údajů se považuje za určený nebo určitelný, jestliže lze subjekt údajů přímo či nepřímo identifikovat zejména na základě čísla, kódu nebo jednoho či více prvků, specifických pro jeho fyzickou, fyziologickou, psychickou, ekonomickou, kulturní nebo sociální identitu. **Subjekt údajů** je fyzická osoba, k níž se osobní údaje vztahují a **správce** každý subjekt, který určuje účel a prostředky zpracování osobních údajů, provádí zpracování a odpovídá za něj. Zpracováním osobních údajů může správce zmocnit nebo pověřit zpracovatele, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.

3. PROGRAM STATISTICKÝCH ZJIŠŤOVÁNÍ (PSZ)

Programy statistických zjišťování obsahují seznamy statistických zjišťování a charakteristiky jednotlivých zjišťování stanovené zákonem č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů. Program statistických zjišťování stanoví Český statistický úřad vyhláškou, kterou vypracovává v součinnosti s ministerstvy a jinými správními úřady a vyhlásí vždy nejpozději do 30. listopadu předcházejícího roku. Programy jsou rozděleny na statistická zjišťování prováděná Českým statistickým úřadem (Příloha č. 1) a statistická zjišťování prováděná pracovišti státní statistické služby ministerstev (Příloha č. 2).

V programu se u každého statistického zjišťování uvádí účel statistického zjišťování a jeho obsah, okruh zpravodajských jednotek, které mají zpravodajskou povinnost, způsob statistického zjišťování, periodičita a lhůty k poskytnutí údajů, orgán provádějící statistické zjišťování.

Zveřejnění Programu statistických zjišťování na příslušný rok je základní podmínkou vzniku zpravodajské povinnosti pro ekonomické subjekty, které jsou k jejímu plnění vyzvány zpravidla písemně Českým statistickým úřadem nebo příslušným resortním pracovištěm státní statistické služby. V aplikaci na webu ČSÚ lze zjistit pro konkrétní subjekt (zadané IČO) seznam statistických zjišťování ČSÚ. Vyplněný výkaz lze odeslat v papírové či případně elektronické formě (EPV – elektronické pořizování výkazů).

Zjišťování prováděná ČSÚ

- Zjišťování ČSÚ se zpravodajskou povinností:
 - produkční (ekonomické) statistiky (SBS – roční, STS – krátkodobá)
 - odvětvové statistiky (subjekty dle činnosti)
 - průřezové statistiky (subjekty všech činností)
 - cenové, sociální statistiky, zahraniční obchod, odpady, demografie...
- Zjišťování ČSÚ bez zpravodajské povinnosti:
 - Rodinné účty (Zpravodajský deník domácnosti), Výběrové šetření pracovních sil (VŠPS), Výběrové šetření informačních technologií (VŠIT), Výběrové šetření cestovního ruchu (VŠCR), Životní podmínky (SILC)

Tab. č. 1: Přehled statistických zjišťování se zpravodajskou povinností v letech 2008– 2012

Počet zjišťování	Program statistického zjišťování v roce				
	2008	2009	2010	2011	2012
ČSÚ	126	125	119	114	114
Celkem	233	228	210	203	206

Tab. č. 2: Statistická zjišťování ČSÚ podle periodicity

Periodičita	Program statistického zjišťování v roce	
	2011	2012
Měsíční	50	49
Čtvrtletní	17	17
Pololetní	5	4
Roční	32	33
Ostatní (např. jednorázová)	10	11

3.1. Statistická zjišťování v lesnictví

Statistická zjišťování ČSÚ:

- Les 8-01 Roční výkaz odvětvových ukazatelů v lesnictví
- Ceny Les 1-04 Čtvrtletní výkaz o cenách dříví v lesním hospodářství
- Lesnické subjekty vyplňují i jiné výkazy (např. P 5-01, P 3-04, EP 5-01, Odp 5-01)

Statistická zjišťování ostatních organizací:

- Les (MZe) 1-01 Roční výkaz o hospodaření v lesích
- Les (MZe) 2-01 Roční výkaz o nákladech a výnosech v lesním hospodářství
- Mysl (MZe) 1-01 Roční výkaz o honitbách, stavu a lovu zvěře od 1. dubna 2011 do 31. března 2012

4. STATISTICKÉ ÚŘADY (ČSÚ, EUROSTAT)

4.1. Český statistický úřad

Český statistický úřad je ústředním orgánem státní správy České republiky. Byl zřízen dne 8. ledna 1969 zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy. V souladu se zákonem postavení ČSÚ, jeho hlavní úkoly, organizaci, hospodaření a vztah k veřejnosti, k ostatním orgánům státní správy a územní samosprávy upravuje Statut Českého statistického úřadu.

- 1856: 1. zasedání Ústředního výboru pro statistiku polního a lesního hospodářství Čech (orgán c.k. Vlastenecko-hospodářské společnosti)
- 1897: zřízen Zemský statistický úřad Království českého
- 1919: založen Státní úřad statistický

Poslání ČSÚ:

- sestavovat PSZ a provádět statistická zjišťování
- sestavovat národní účty a statistiku obyvatelstva
- poskytovat statistické informace
- informovat o sociálním, ekonomickém, demografickém a ekologickém vývoji ČR a jejích částí
- poskytovat data dle mezinárodních závazků ČR
- provádět zpracování a publikování výsledků voleb a referenda
- vytvářet a spravovat statistické klasifikace, číselníky a registry
- koordinovat státní statistickou službu v ČR

4.2. Organizační struktura ČSÚ:

Předsedkyně ČSÚ, 2 místopředsedové

1) Sekce (Sekce obecné metodiky a registrů, makroekonomických statistik, produkčních statistik, demografie a sociálních statistik)

- sekce se člení na odbory, odbory na oddělení

2) Krajské správy, obslužné útvary, Odbor informačních služeb ...

Lesnictví: 5 Sekce produkčních statistik

→ 54 Odbor statistiky zemědělství, lesnictví a životního prostředí

→ 5401 Oddělení statistiky zemědělství a lesnictví

(+ zpracování v Oddělení zpracování naturálních úloh v zemědělství a lesnictví v Krajské správě ČSÚ České Budějovice)

4.3. Eurostat

Eurostat je statistickým úřadem EU se sídlem v Lucemburku, je útvarem Evropské komise řízeným generálním ředitelem. Zajišťuje vypracovávání a zpřístupnění statistiky na evropské úrovni podle zavedených pravidel a statistických zásad (např. porovnatelnost mezi státy či regiony). Eurostat vykonává své úkoly v souladu se zásadami nestrannosti, spolehlivosti, relevantnosti, efektivnosti nákladů, statistické důvěrnosti a transparentnosti.

- 1953: založení Statistické divize Společenství uhlí a oceli
- 1959: přijat název Statistical Office of the European Communities, vydána první publikace – o zemědělství
- 2004: start bezplatné diseminace všech statistických dat (výjimky – mikrodata...)

Poslání Eurostatu:

- vyvíjet soubor standardů a metod pro vypracování statistik
- zpřístupňovat statistiky vládám, institucím i široké veřejnosti
- rozvíjet statistické metodiky a technologie
- radit a pomáhat členským státům v otázkách statistiky
- shromažďovat statistiky od ostatních (např. národních statistických úřadů)
- spolupracovat s ostatními statistickými organizacemi
- navrhnout Evropský statistický program
- koordinovat statistiku na evropské úrovni

4.4. Organizační struktura Eurostatu:

Generální ředitel (Director-General), zástupce generálního ředitele

1) Directorate (7, např. Cooperation in the European Statistical System; international cooperation; resources, Corporate statistical and IT services, National accounts, prices and key indicators, Social statistics, Global business statistics)

- ředitelství se dále člení

2) ostatní, např. Press office

Lesnictví: Directorate E Sectoral and regional statistics → Unit E3: Environment and forestry

5. DATOVÉ VÝSTUPY

5.1. Česká republika

Český statistický úřad — <http://www.czso.cz>

- Statistická ročenka České republiky
- Lesnictví a myslivost
- Základní údaje o honitbách, stavu a lovu zvěře
- Veřejná databáze (VDB), časové řady...

Ostatní prameny

- Statistická ročenka životního prostředí České republiky
- Zpráva o stavu lesa a lesního hospodářství České republiky
- Zpráva o životním prostředí České republiky

5.2. Zahraníčí

Eurostat — <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home/>

- Eurostat yearbook
- Forestry in the EU and the world, Forestry Statistics (pocketbook)
- database, metadata

Ostatní prameny

- FAO: Global Forest Resources Assessments (FRA), State of the World's Forests, database FAOSTAT (ForesSTAT...)
- Ministerial Conference on the Protection of Forests in Europe (MCPFE, FOREST EUROPE), UNECE, JRC...

6. PŘÍKLADY DATOVÝCH VÝSTUPŮ

Statistická ročenka České republiky 2011

LESNICTVÍ				FORESTRY		
14-4. Plochy dřevin a zalesňování						
Areas of tree species and afforestation/reforestation						
v ha				Hectare		
Rok	Plochy dřevin ¹⁾ Areas of tree species ¹⁾			Zalesňování Afforestation/reforestation		
Year	celkem	v tom		celkem	v tom	
		jehličnaté	listnaté		jehličnaté	listnaté
	Total	Coniferous	Non-coniferous	Total	Coniferous	Non-coniferous
1990	2 542 218	2 005 290	536 928	33 615	28 248	5 367
1991	2 542 328	2 001 600	540 728	31 516	26 978	4 538
1992	2 542 133	1 997 526	544 607	29 600	24 959	4 641
1993	2 542 658	1 994 794	547 864	27 698	22 896	4 802
1994	2 544 248	1 993 247	551 001	26 897	20 478	6 419
1995	2 545 572	1 991 382	554 190	30 128	21 861	8 267
1996	2 547 157	1 988 694	558 463	28 426	19 407	9 019
1997	2 546 882	1 985 908	560 974	24 038	15 660	8 378
1998	2 547 792	1 980 814	566 978	24 257	15 506	8 751
1999	2 549 619	1 978 733	570 886	23 165	14 746	8 419
2000	2 551 873	1 975 065	576 808	21 867	13 910	7 957
2001	2 556 224	1 973 099	583 125	19 109	12 533	6 576
2002	2 559 537	1 968 588	590 949	18 120	11 730	6 390
2003	2 562 171	1 961 958	600 213	17 164	10 974	6 190
2004	2 564 261	1 957 278	606 983	19 042	12 339	6 703
2005	2 564 588	1 951 036	613 552	18 318	11 658	6 660
2006	2 567 046	1 946 831	620 215	18 445	11 700	6 745
2007	2 569 130	1 941 582	627 548	18 804	11 999	6 805
2008	2 570 640	1 933 341	637 299	19 888	12 382	7 506
2009	2 566 353	1 922 625	643 728	20 900	12 795	8 105
2010	2 566 816	1 916 529	650 287	21 859	12 967	8 892

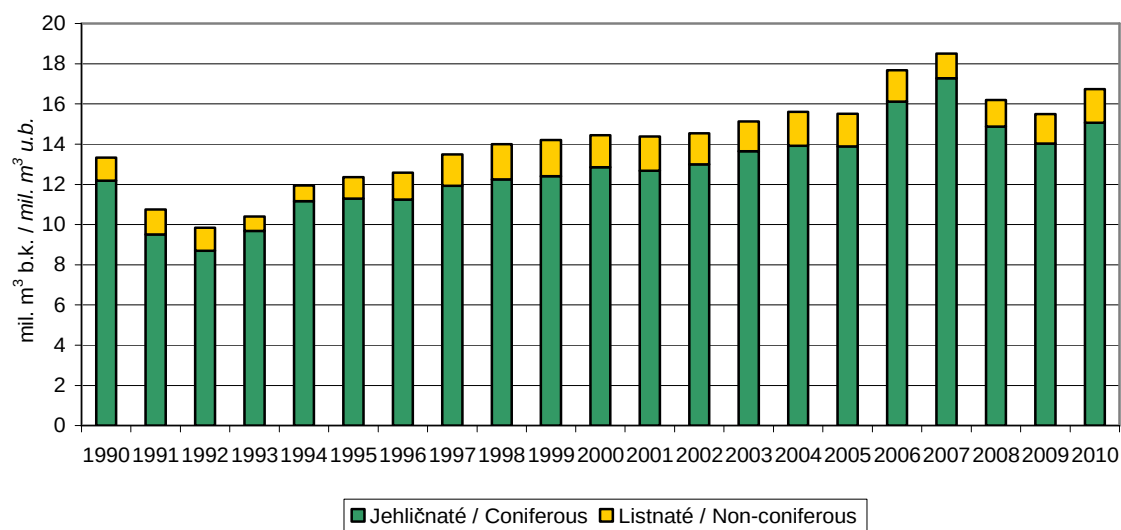
¹⁾ Pramen: Ústav pro hospodářskou úpravu lesů

¹⁾ Source: Forest Management Institute.

¹⁾ Pramen: Ústav pro hospodářskou úpravu lesů

¹⁾ Source: Forest Management Institute.

Graf 11 Těžba dřeva
Graph 11 Removals of roundwood



Eurostat yearbook 2011

Chapter 8 Agriculture, forestry and fisheries Forestry

Figure 8.13: Roundwood production and gross value added of forestry and logging, 2008 (1)

	Roundwood production (1 000 m³)	Gross value added of the forestry and logging industry (EUR million) (2)
Austria	21 795	1 227
Bulgaria	6 071	97
Switzerland	4 950	276
Cyprus	20	2
Czech Republic	16 187	596
Germany	55 367	2 262
Greece	1 261	58
Finland	50 670	3 216
France	52 757	2 796
Hungary	5 276	193
Italy	8 667	363
Lithuania	5 594	104
Netherlands	1 117	45
Norway	10 324	843
Poland	34 273	1 486
Portugal	10 169	669
Romania	13 667	555
Sweden	70 800	3 156
Slovenia	2 990	184
Slovakia	9 269	279
United Kingdom	8 416	373

(1) Member States that are not shown, not available.

(2) France, Italy, Lithuania and Netherlands, 2006; Sweden, 2007.

Source: Eurostat (for remov and for ieef_cp)

ZPŮSOBY SBĚRU A VYHODNOCOVÁNÍ EKONOMICKÝCH DAT V LESNÍM HOSPODÁŘSTVÍ VE VYBRANÝCH STÁTECH EU

1. ÚVOD

Pod názvem tohoto příspěvku je třeba si představit založení a provozování datových sítí (pozn.: většinou se jedná o účetní datové sítě) za účelem sběru ekonomických dat u nestátních vlastníků lesa (u soukromých a komunálních lesních majetků) v lesnicky vyspělých zemích EU. Jinými slovy, problematiku bychom mohli označit také jako sběr a vyhodnocování ekonomických dat získaných prostřednictvím sítí testovacích lesních podniků či zjednodušeně jako **sociálně ekonomický monitoring v lesním hospodářství** nebo jako **ekonomický informační systém v lesním hospodářství**.

Účetní datové sítě založené u menších vlastníků lesa vznikaly v poválečném období v západoevropských zemích v různém období, na různém principu a v různém rozsahu, převážně však z důvodu poklesu rentability hospodaření zemědělsko-lesnických farem (smíšených podniků se zemědělskou a lesní výrobou) za účelem monitorování situace z pohledu nákladů a výnosů lesnického hospodaření. Využití výsledků směřovalo především k politikům, aby přijali příslušná opatření na podporu farem, protože na politické scéně panoval shodný názor na to, že existence farem je nezastupitelná z hlediska udržení hospodaření v krajině a péče o venkovskou krajinu.

Historie (účetních) datových sítí testovacích lesních podniků je bohatá, a tak zde pro nás existuje příležitost ze získaných zkušeností čerpat vhodné poznatky i pro využití v našich podmínkách. Mohou to být zkušenosti jak z oficiálních datových sítí, tak i z různých doplňkových šetření prováděných u vlastníků lesa hospodařících na výměrách pod hranicí 200 ha lesa.

Se založením a provozováním účetních datových sítí je spojen celý okruh problémů, např. od definování lesního podniku, způsobů výběru respondentů na statistických principech (pokud je to možné) a zajištění statistické reprezentativnosti sítí, principů fungování datových sítí atd. až po rozsah šetřených ekonomických dat (definování ukazatelů, jejich vyhodnocení např. při různém způsobu zpracování dat s použitím vhodného software na analýzy efektivnosti hospodaření v lese, vytváření časových řad aj.), správu dat (databáze ukazatelů, vytvoření metainformačního systému) a využití získaných ekonomických dat pro publikování výsledků za lesní hospodářství na různých úrovních agregace či pro různé skupiny zainteresovaných uživatelů a také pro mezipodniková srovnání – benchmarking.

V příspěvku budou rovněž zmíněny některé dílčí metodické otázky včetně přínosů a problémů spojených se zaváděním či provozováním účetních datových sítí u lesních podniků.

2. SOUČASNÝ STAV DATOVÝCH SÍTÍ A SBĚRU DAT VE VYBRANÝCH EVROPSKÝCH ZEMÍCH

Jako příklady existujících datových sítí byly vybrány lesnicky vyspělé země bezprostředně s Českou republikou sousedící (Německo, Rakousko) doplněné o Finsko jako země patřící ke světové špičce v odvětví lesního hospodářství.

2.1. Německo

Jako demonstrační příklad byla vybrána datová síť na spolkové úrovni a datové sítě spolkových zemí Bavorska a Bádenska-Württemberska, kde existuje v tomto směru dlouholetá tradice a navíc jsou zde další monitorovací aktivity zahrnující i malé vlastníky lesů. Z nových spolkových zemí se zatím nepodařilo získat žádné informace tohoto druhu.

2.1.1. Celoněmecká monitorovací síť

Celoněmecké šetření o ekonomické situaci v lesnictví je založeno na síti testovacích lesních podniků Spolkového ministerstva pro výživu, zemědělství a ochranu spotřebitele (BMELV). Dobrovolně se ho účastní jak soukromé, tak i komunální lesní podniky s výměrou nad 200 ha lesa. Respondentem jsou rovněž státní lesy reprezentující v této síti jeden lesní podnik. Síť vznikla na základě iniciativy Německé rady pro lesní hospodářství.

Zákonné zmocnění ke zpracování těchto informací vyplývá jednak ze spolkového lesního zákona, jednak z lesnické legislativy jednotlivých spolkových zemí.

V roce 1972 spolkové ministerstvo zemědělství nařídilo, že pro parlament a veřejnost bude každým rokem zpracovávána tzv. Zelená zpráva. Cílem této zprávy bylo poskytnout analýzy ekonomické situace farem a farmářů v Německu a popsat detailně možnosti podpory farmářů z veřejných zdrojů.

Výsledky šetření se pravidelně zveřejňují v lesnické části Zelené zprávy a představují významný příspěvek k úspěšnému zastupování zájmů lesa a lesního hospodářství. Účastníkům šetření se tím zase umožňuje tzv. „pohled za plot“, protože si mohou svoje hospodářské výsledky porovnat s obdobně strukturovanými podniky a odpovídajícím způsobem z toho pro sebe vyvodit příslušné závěry.

Za účelem poskytování dat pro Zelenou zprávu byla založena účetní síť s povinným vedením účetnictví. Od roku 1956 přibližně 9 000 farmářů, pouze se zemědělskou produkcí, se podílelo na této celostátní síti. V roce 1965 bylo také lesnictví, trpící v té době poklesem cen surového dříví, do této zprávy začleněno.

Hlavní odpovědnost za provozování této sítě byla přenesena na jednotlivé spolkové země. Centrální analýza všech dat byla provedena na spolkové úrovni Spolkovým výzkumným ústavem, který generoval finanční výstupy.

Jedná se o jedinečný sběr srovnatelných podnikových dat v lesním hospodářství a tomu odpovídá i velmi časté použití. Data slouží politikům, spolkům, státní správě apod. a představují zásadní lesnické argumenty. Vedle odborné povahy práce s daty nabývá na významu také použití těchto informací pro lesopolitické účely. Především v době obtížné výnosové a příjmové situace lesních podniků představuje datová síť značnou výzvu. Pro účinné zastupování hospodářského odvětví (lesnictví) na veřejnosti a v politickém prostředí jsou data a fakta zcela zásadní.

K tomu, aby se dal objektivně posoudit hospodářský vývoj lesních podniků, je nezbytné dnes i do budoucna disponovat spolehlivým číselným materiálem. Síť testovacích podniků tak představuje jedinečný využitelný systém, který splňuje požadavek na srovnatelnost a kontinuitu v rámci Německa i jednotlivých spolkových zemí.

2.1.2. Bádensko-Württembersko

V současné době zkušenosti ze sběru dat od malých farem hospodařících jak na zemědělských, tak na lesních pozemcích (v našem pojetí se jedná o selské lesy, přičemž v odborné terminologii se hovoří o smíšených podnicích), zaměřeného na hospodaření v lesích, překročily více jak 30 let.

Jedná se o zkušenosti z vytvoření a provozování sítě testovacích podniků u malých vlastníků lesa pod hranicí 200 ha (pozn.: nad touto hranicí je u lesních podniků již organizován celoněmecký sběr dat) a s minimální výměrou lesa 5 ha. Jedná se o **doplňkový systém sběru účetních dat** u lesních farem, který v současné podobě je v Německu realizován pouze v Bádensku-Württembersku. Během historického vývoje se shromáždil velký rozsah poznatků z oblasti statistiky a účetních problémů, který jen dokládá existenci konfliktů mezi snahou po vědecké exaktnosti a praktičností.

Důvodem vzniku účetní datové sítě bylo získat ekonomické údaje, které budou věrohodné a budou splňovat požadavky jejich uživatelů. Sami farmáři byli zainteresováni v získávání klíčových údajů o své situaci, aby mohli lépe hospodařit ve svých lesích. Řídící pracovníci ve státní správě a politici byli zase zainteresováni na znalosti ekonomické situace u tohoto typu soukromých vlastníků lesa.

Tyto požadavky si následně vynutily vědecké nároky na statistickou reprezentativnost a na účetní principy, které začaly hrát dominantní roli. Návrh této datové sítě byl úspěšný: získané výsledky o finančním hospodaření lesních farem byly hodnoceny jako užitečné všemi zainteresovanými skupinami na těchto údajích. Z tohoto důvodu síť i nadále pokračuje. Získané výsledky se staly rozhodujícími faktory úspěchu včetně způsobu řešení problémů a překonávání překážek.

Důvodem pro sběr dat z lesních farem počátkem 60. let minulého století byl fakt, že lesní hospodářství Bádenska-Württemberska bylo možno charakterizovat rostoucími náklady a snižujícími se výnosy za prodej surového dříví. Existoval nízký potenciál pro racionalizaci v zemědělství a lesnictví. Výsledkem bylo snížení životaschopnosti farem a existovalo reálné nebezpečí sociálně ekonomické eroze a vyliďňování venkovských oblastí. To by mělo negativní dopady na příspěvek lesů k plnění environmentálních a rekreačních funkcí lesa včetně redukce netržních užitků a služeb (snížení ochrany povodí, tvorby stanovišť, rekreace apod.).

Jako důsledek snižující se rentability hospodaření v lesním hospodářství byla současně narůstající poptávka po veřejné podpoře prostřednictvím politických opatření umožňující farmám přežít a stabilizovat jejich příjmy. Různé druhy veřejné podpory pak jako nezbytnost začlenily finanční podněty a osvětu (poradenství a technickou pomoc) nabízenou ze strany státní správy lesů.

K informacím o rentabilitě bylo na politické scéně zapotřebí určit, jaká je nejvhodnější úroveň podpory, protože ta se ve stávající podobě považovala za nedostatečnou. Základní informací, která chyběla, bylo ohodnocení finanční výkonnosti hospodaření malých lesních farem. To si vyžadovalo jejich **komplexní analýzu ziskovosti**. Bylo také uznáno, že sami vlastníci lesa potřebují znát finanční důsledky svých lesnických aktivit jako základu pro provádění

racionálních rozhodování. Jako řešení k zabezpečení potřeby těchto informací bylo pak založení účetní datové sítě pro lesní farmy jako socio-ekonomického monitorovacího systému.

V roce 1972 začalo oddělení ekonomiky Lesnického výzkumného ústavu Bádenska-Württemberska provozovat separátní účetní síť včetně farem a soukromě vlastněných nefarmových majetků s výměrou lesa 5–200 ha. Základem pro to bylo k již výše zmíněné celoněmecké datové síti založení nové doplňkové sítě.

Poznámka:

Stávající zemská legislativa požadovala po lesnickém výzkumném ústavu zajištění sběru dat od lesních a smíšených podniků s výměrou pod 200 ha lesa. Cílem této speciální sítě bylo definovat lesní farmy, obdobně jako to provedly studie na makroekonomické úrovni (generovat informace o velikosti, struktuře důležitosti lesních farem na regionální a celostátní úrovni) a na mikroekonomické úrovni charakterizovat ekonomickou roli lesů pro jednotlivé podniky, tzn. provádět analýzy nákladů a výnosů lesnického hospodaření účastníků se podniků. Důsledkem této legislativy a dále kvůli úkolům vyplývajícím ze dvou rozdílných účetních sítí, byli do oddělení lesnické ekonomiky přijati dodateční pracovníci. Byla založena nová výzkumná skupina sestávající ze třech výzkumníků a jedné sekretářky.

Vlastnímu založení účetní datové sítě pro malé lesní podniky v Bádensku-Württembersku předcházelo v letech 1972–1973 provedení studie proveditelnosti k vývoji účetní sítě za účelem stanovení:

- disponibilních dat vztahujících se k lesům,
- ochoty vlastníků lesa a jejich rodin založit a vést požadovaný účetní systém a poskytovat výzkumné skupině požadované informace,
- požadavků datové sítě z pohledu intenzivní podpory ze strany státní správy lesů diferencované podle regionů.

Účetní síť byla založena v letech 1974–1975. Vyhledání farmářů ochotných účastnit se šetření bylo organizováno státní správou lesa, která měla dlouhodobé osobní kontakty s vlastníky lesů při provádění poradenství. První kroky v terénu zahrnovaly osobní návštěvu členů výzkumné skupiny u farmářů společně s odpovědným místním lesním hospodářem.

Šetření začalo v roce 1975 se 180 lesními farmami ve 4 regionech. Identifikované požadavky pro roční sledování dat zahrnovaly:

a) Výnosy – včetně hodnoty vlastní spotřeby – z lesnické činnosti farmy zahrnující:

- těžbu dřeva (objem, sortimenty)
- doplňkovou výrobu (vánoční stromky, ozdobná klest)
- další hrubé výnosy (tržby za pronájem honitby a náhrady za škody zvěří)
- dotace a finanční podpory za různá opatření

b) Náklady

- evidence výdajů na těžbu, pěstební činnost, cesty, administrativu a jiné členěné do 4 nákladových skupin. V principu jsou zaznamenány úplné náklady a výnosy, započtena je i DPH

c) Vstup lidské práce a využití traktorů

- práce registrovaná v hodinách a nákladových skupinách včetně vlastní práce vlastníka lesa s kalkulovanými mzdami (všichni členové rodiny), pracovníci s pracovní smlouvou a sezónní pracovníci bez smlouvy
- hodiny a náklady každého traktoru pracujícího v lese vlastníka
- kromě detailně evidovaných hodin odpracovaných v lese také počet hodin celkem včetně zemědělské činnosti. Zbylé náklady jsou evidovány podle následujících kategorií:

- materiál (např. sazenice, náhradní díly, nářadí)
- platby dodavatelům
- náklady za pronájem strojů
- odpisy a nové investice
- variabilní náklady strojních operací
- ztráty (např. způsobené krádeží nebo jinou škodou)
- administrativní náklady přiřazené vlastníkovu lesa (např. pozemková daň, pojištění farmy, úrazové pojištění, náklady na stavbu a opravu domu, platby za individuální poradenství od státní správy lesů, příspěvky lesním družstvům, veškeré náklady na automobil, nákup a provoz)

Praktická zkušenost z přípravy a chodu šetření demonstrovala vysoce důležité a zásadní podmínky k přesvědčení farmářů, aby se připojily do sítě, kterými bylo účetní sledování hospodářské činnosti pouze za lesnickou část podniku a že se všemi informacemi a čísly se při elektronickém zpracování zachází přísně důvěrně a anonymně. Neexistuje přenos dat za jednotlivé podniky na daňový úřad či státní správu. Zapojení do vytvářené sítě mělo také podporu sdružení vlastníků lesů. Po letech se ukázalo, že rozhodujícím faktorem v budování důvěry mezi farmáři, výzkumnou skupinou a místním lesníkem bylo poskytnutí slíbených výhod farmářům. Jednalo se o:

- roční bonus ve výši 240 €,
- bezplatný LHP každých 10 let,
- roční analýzu jejich vlastních finančních dat s osobním vysvětlením ze strany člena výzkumné skupiny a
- poskytnutí regionálních dat pro srovnání s jejich vlastními.

Roční náklady pro lesnický výzkumný ústav byly kalkulovány na 1,5 člověkoroku provozu sítě a 250 – 300 000 € dalších finančních provozních výdajů. Osobní vstup personálu z místních lesních úřadů nebyl započten do těchto ročních výdajů. Výzkumná skupina pak získané výsledky publikovala ve výročních zprávách, členové skupiny psali články pro lesnické a zemědělské časopisy a přispívali rovněž do makroekonomických studií.

Hlavním výsledkem analýzy dat jsou počínaje rokem 1979 každoročně vyhotovené seznamy přibližně 200 klíčových ukazatelů. Ty dávají celkovou informaci o ekonomické situaci lesních farem. Korelace mezi náklady, výnosy a výsledkem jako např. příjem rodiny a čistý příjem je znázorněn na obrázku č. 1.

Výnosy (tržby)			
Dotace	Výrobky ze dřeva		Doplňkové výrobky
			Čistý příjem
		Příjem rodiny	
	Mzdy pro zaměstnance	Kalkulační náklady za práci rodiny	
Nepracovní náklady	Pracovní náklady		
Náklady			

Obrázek 1: Korelace mezi náklady, výnosy a výsledkem jako např. příjem rodiny a čistý příjem vypočtený v rámci sítě malých lesních podniků v Bádensku-Württembersku

Nejdůležitějším klíčovým ukazatelem ve výkazu příjmů je příjem rodiny, neboť umožňuje interpretaci finančního příspěvku lesů k celkovému příjmu rodiny.

Přínosy z účetní datové sítě byly identifikovány pro různé zájmové skupiny takto:

- 1) Přínosy pro farmy účastníci se šetření
- 2) Přínosy pro státní správu lesů
- 3) Přínosy pro publikování a další vědeckou práci
- 4) Přínosy na mezinárodní úrovni (projekt MOSEFA)

Závěrem je nutno za tuto velmi aktivní spolkovou zemi Německa konstatovat, že před zahájením účetní datové sítě u soukromých farem a malých lesních podniků byla učiněna dvě zásadní rozhodnutí, a sice, že:

- 1) účast vlastníků lesa v datové síti by měla být založena na principu dobrovolnosti,
- 2) výběr podniků, zaškolení do účetního systému a vlastní sběr dat, by měl být organizován prostřednictvím osobních kontaktů mezi účastníky šetření a pracovníky ekonomického oddělení Lesnického výzkumného ústavu Bádenska-Württemberska.

Výhody tohoto rozhodnutí spočívají:

- ve vysoké důvěryhodnosti (spolehlivosti) shromážděných dat a jako důsledek pak i vysoká kvalita získaných výsledků,
- vysoká spokojenost zúčastněných rodin kvůli dobrému užítku z výsledků,
- stálé členství lesních farem po mnoho roků,
- vícenásobné užití výsledků ve správě a v politické sféře.

Za **problémy** účetní datové sítě lze označit omezenou reprezentativnost respondentů v účetních skupinách a relativně jednoduchý výkaz příjmů, který byl přizpůsobený účelu šetření.

Dva zásadní aspekty zavedení a chodu účetní sítě prokázaly, že je zapotřebí značné vytrvalosti a výkonnosti. Návrh takového systému by měl být založen na dlouhodobém konceptu. Tento typ permanentního šetření je klasická úloha pro státem vlastněný lesnický výzkumný ústav umožňující kontinuitu, která poskytuje vysoce hodnotná data, analýzy a výsledky. Vytrvalost a odolnost byla zapotřebí k překonání překážek, obojí ze strany vědecké komunity, a to kvůli ne vždy exaktním vědeckým přístupům a také kvůli přístupu nadřízené administrativy k této aktivitě, jež měla fundamentální pochyby o nezbytnosti sítě a opodstatnění vynakládaných finančních a personálních vstupů.

2.1.3. Bavorsko

Zhruba třetina území Bavorska je pokryta lesy (2,45 mil. ha). Přibližně 30 % lesních pozemků patří spolkové zemi Bavorsko, 2 % Spolkové republice Německo, 10 % komunálním skupinám a více než polovina soukromým vlastníkům lesa (58 %).

Od roku 1998 zemědělská statistická databáze rozlišovala pouze vlastníky lesů s výměrou větší než 10 ha, takže cca dvě třetiny vlastníků lesa nebyly (a nejsou) statisticky registrováni.

Počet skutečných vlastníků lesa v Bavorsku je neznámý, protože seznam vlastníků lesa je zastaralý (více než 10 let) a využití takovýchto informací je omezeno zákonem o ochraně soukromých dat. Na základě disponibilního seznamu vlastníků lesů je odhadováno, že je v Bavorsku přibližně 700 000 vlastníků lesa. Státní správa lesů a její lesníci, kteří dohlíží na lesy ve svém území, mají do těchto databází přístup, což jim umožňuje identifikovat jednotlivé vlastníky lesů a kontaktovat je při specifických lesnických ochranných opatřeních (např. kůrovec).

Jak bylo uvedeno výše, v Bavorsku více než polovina lesní půdy patří soukromým vlastníkům lesa, kteří se velkou mírou podílejí i na dodávkách průmyslového dříví zpracovatelským závodům. Přítom úroveň informací o soukromých lesích je zcela neadekvátní. Rostoucí poptávka po datech o lesním sektoru v Bavorsku může být sice zčásti pokryta pravidelnými inventarizacemi, ale ty stejně vyžadují doplňující monitorovací aktivity.

Zákonné zmocnění ke zpracování těchto informací vyplývá kromě spolkového lesního zákona také z lesního zákona Bavorska.

Bavorsko se na celoněmeckém sběru dat podílí od roku 1979, tedy již více než 30 let. To umožňuje ozřejmit vývojové tendence. Do budoucna bude rozhodující, zda-li bude získán dostatečný počet podniků dobrovolně se účastnících na šetření při stále snižujícím se počtu personálu v lesních podnicích.

V Bavorsku byl zabezpečením tohoto šetření pro potřeby spolkového ministerstva (BMELV) pověřen Zemský ústav pro les a lesní hospodářství (LWF). Rozesílá standardizované dotazníky jednotlivým účastníkům šetření, radí jim při sběru dat, vyhodnocuje data a předává je na BMELV. Při sběru a zpracování dat se klade silný důraz na zachování anonymity dat. Předávání dat za jednotlivé podniky je v každém případě ze zákona zakázáno. Z tohoto důvodu se prezentují pouze takové výsledky vyhodnocení, pokud v odpovídající velikostní skupině soukromých či komunálních vlastníků lesa jsou minimálně 3 lesní podniky.

Předmětem sběru jsou následující data:

- všeobecná data, např. druh vlastnictví, hospodářský rok, způsob účtování
- údaje o výměře podniku
- struktura hospodářského lesa
- těžba dřeva a prodej dřeva
- výnosy a náklady v členění na 5 výrobních oblastí (viz poznámka)
- pracovní síly
- doplňující údaje, např. porostní zásoba, počet odpracovaných hodin, obdržené veřejné podpory

Poznámka:

Od hospodářského roku 2003 se člení výnosy a náklady na výrobní oblasti (VO) a účtuje se o všech aktivitách lesního podniku podle výrobního plánu (pozn.: pro tento účel byl vydán nový katalog ukazatelů), což bylo pro lesní podniky zcela nové a nezvyklé. Výrobní plán zachycuje kromě

- dřeva (VO 1) také oblasti*
- ochrana a sanace (VO 2)*
- rekreace a tvorba životního prostředí (VO 3)*
- výkony pro cizí (VO 4)*
- výsostné a ostatní úřední úkoly (VO 5)*

Toto členění přispívá ke zvýšené transparentnosti a k lepšímu srovnání lesních podniků podílejících se na šetření. A co je ještě důležité. Takto lze zachytit a zobrazit výkony lesních podniků vztahujících se k mimoprodukčním (veřejně prospěšným) funkcím lesa.

Mezi novinky od roku 2003 lze uvést také detailní zachycení správních nákladů (např. práce lesního personálu spojené s přípravou podkladů pro správní řízení a účast při místním šetření atd.) s cílem co nejvíce přiblížit vykázaná data skutečným činnostem. Členění nákladů na tyto výrobní oblasti pak může umožnit zvýšenou citlivost zpracovávaných datových analýz a odvodit trendy budoucího nárůstu nákladů.

Šetření rozlišuje 3 velikostní třídy lesních podniků, a sice:

- 200 – 500 ha,
- 500 – 1 000 ha,

- nad 1 000 ha

v členění na soukromé a komunální vlastnictví lesa.

Snahou je dosáhnout rovnoměrného zastoupení podniků nejen ve velikostních třídách, ale také co se týče prostorového rozmístění, aby byly vzaty v úvahu různé přírodní a výrobní podmínky. Např. v roce 2006 se tohoto šetření zúčastnilo 19 soukromých a 23 komunálních lesních podniků včetně Bavorských státních lesů. Tento počet odpovídá stejnému počtu respondentů jako tomu bylo v minulých letech.

Tam, kde státní personál zabezpečoval vedení lesních podniků a vlastní realizaci, se musely provádět odhady příslušných ukazatelů.

Na tomto místě je též vhodné zmínit, že v Bavorsku stále narůstá zájem starostů a městských rad na „jejich lese“. Chtějí toho o „svém“ lese stále více vědět. Odkud jinak než z vyhodnocení sítě testovacích podniků se dá získat potřebný číselný materiál?

Detailní výsledky pro privátní i komunální lesy, časové řady z šetření uskutečněných v uplynulých letech od roku 1982 a stejně tak přednáška pro školení k průběhu šetření v následujícím roce apod., jsou účastníkům šetření k dispozici na intranetu. Dotazník pro šetření s podrobnými vysvětlivkami si mohou stáhnout jako PDF – nebo XLS – soubor.

U soukromých vlastníků lesa s výměrou pod 200 ha se každoročně organizuje anketa na různá témata, např. nasazení harvesterů, odpracované hodiny v pěstební a těžební činnosti, rozsah práce v lese vykonaných příslušníky rodiny ve srovnání s využitím dodavatelských služeb apod.. (např. v roce 2004 bylo takto vyhodnoceno v Bavorsku celkem 1 100 dotazníků).

Obecným problémem, a to nejen v Bavorsku, je dobrovolná účast na šetření, která vede k nízké míře odezvy (cca 15–20 %) vlastníků lesa při poštou zasílaných dotaznících. Pravidelná šetření založená na dobrovolné účasti poskytují sice požadovaná data, ale nenaplní statistické požadavky. Jelikož je základní populace vlastníků lesa neznámá, nemohou být aplikovány obecné statistické metody, zejména náhodný výběr vycházející ze seznamu všech vlastníků lesa, a proto jsou potřebné další alternativní metody. Existují různé přístupy ke sběru dat. Nedávný technický rozvoj zejména GIS, však umožňuje systematický výběr respondentů. Využití sítě, digitálního pozemkového registru a map využití území usnadňují výběr vlastníků lesa pro statistické účely.

V roce 1999 byl vyvinut stručný dotazník na 1 stranu, který byl distribuován mezi soukromými vlastníky lesů různým způsobem a s různou návratností dotazníků. Nicméně, mezi rokem 2000 a 2005 bylo možné vytvořit seznam s asi 1 500 soukromými vlastníky lesů, kteří byli ochotni účastnit se na šetření (roční návratnost cca 1 100). Od roku 2006 jsou pro potřebné šetření kontaktováni pouze tito vlastníci. Sestavení registru soukromých vlastníků lesa striktně nedodržuje principy náhodného výběru. Mohlo by být spíše charakterizováno jako pragmatický přístup. V roce 2006 bylo šetření rozšířeno také na komunální vlastníky lesů. V současnosti je uvedeno v seznamu přibližně 180 komunálních lesních majetků.

Hlavním účelem těchto dvou šetření je získat pro potřeby spolkového statistického úřadu spolehlivá data o ročních těžbách a o prodeji surového dříví v Bavorsku. Dotazník umožňuje také položit respondentům 2–3 dodatečné otázky, které jsou předmětem zájmu státní správy lesů a zahrnují např. hospodaření v lese, marketing, veřejné podpory, potřeby lesnických poradenských služeb a zjištění problémů u vlastníků lesa.

Šetření o ročních aktivitách vlastníků lesa v těžbě dřeva pomáhá získat aktuální statistická data, která ve spojení s dodatečnými otázkami mohou být využita jako monitorovací nástroj pro soukromé a komunální lesy. Spolu s ostatními průzkumy může být vyhodnocen dopad

opatření k aktivizování vlastníků lesa (např. mobilizace dřeva) či výkonnost sdružení vlastníků lesa.

Dlouhodobější úvahy se přiklánějí k použití náhodného výběru, aby se získaly více reprezentativní výsledky místo neměnicích se účastníků šetření v rámci stanovených skupin. Pozitivním vedlejším efektem by také bylo zabránění tzv. „únavě ze šetření“ na straně dlouhodobě se účastnících respondentů. Z tohoto důvodu je nezbytné vyvinout další úsilí ke zdokonalení stávající databáze pro pokračování šetření a pro umožnění využití jiných statistických metod šetření.

2.2. Rakousko

Síť lesních podniků v Rakousku existuje asi 20 let. Ve skutečnosti se jedná o dílčí příklad zemědělské účetní datové sítě sestávající pouze z 0,33 % celkové lesní plochy, kterou síť představuje. Je provozována sdružením správců, které má rovněž na starosti zemědělské záležitosti sítě. Každá farma podílející se na síti má zpracován lesní hospodářský plán, který koncipuje a každých deset let obnovuje Spolkový lesnický výzkumný ústav. Toto opatření zajišťuje přiměřenost povolené těžby použité ve výpočtech a dále slouží jako pobídka k účasti farmy. Síť v současné době tvoří něco přes 100 náhodně vybraných farem ze čtyř z celkových osmi výrobních oblastí Rakouska.

V minulosti vykazoval počet zúčastněných farem klesající trend a doplňování respondentů probíhalo v nepravidelných intervalech. Zúčastněné farmy přizpůsobily své účetní systémy potřebám tohoto průzkumu s vykazováním samostatných záznamů o nákladech na lesnické hospodaření. Zvláštním doplňkem tohoto zemědělského účetního schématu je přesná evidence odpracovaných hodin při hospodaření v lese. S uplatněním pravidel pro zúčtování nákladů se tyto odpracované hodiny při výpočtu zisku posuzují jako mzdové náklady. Celkový příjem farmáře z lesnického hospodaření je tedy rozdělen na vypočtený příjem z výdělečné činnosti na straně jedné a na zisk vlastníka na straně druhé. Výsledky například prokázaly, že v lesním hospodářství farmáři mohou dosáhnout vyšší příjem za odpracovanou hodinu než v zemědělství. Avšak díky malé počtu respondentů a skutečnosti, že zúčastněné farmy nebyly rovnoměrně rozložené, mají výsledky zpochybnitelný statistický význam a nelze je zobecňovat.

V letech 1986 až 1990 existovala další síť asi 50 jednotek s pozemky o velikosti od 2 do 5 ha. Tento omezený průzkum měl objasnit správu těchto malých jednotek, které nejsou jinak zdokumentovány. Výsledky zdůraznily převažující význam domácích potřeb palivového dřeva, jiných výrobků ze dřeva a příjmu, a prokázaly, že časová efektivita při lesnickém hospodaření je v této skupině obecně velmi chabá.

Od roku 1977 provozoval spolkový lesnický výzkumný ústav účetní síť v západním Rakousku (v Tyrolsku), kde převládají lesy ve společném vlastnictví. V roce 1994 sestávala tato síť ze 44 podniků představujících asi 8 % veškeré zalesněné plochy ve společném vlastnictví v této spolkové zemi. Pro účely sběru dat jsou tyto podniky alternativně seskupeny podle regionů nebo podle velikostí a kategorií vlastnictví. Zhruba polovinu objemu celkové těžby neprodávají sdružené hospodařící lesnické subjekty společně, ale prodej si uskutečňují jednotlivé farmy samostatně. Průměrné těžební náklady společně hospodařících vlastníků lesa jsou ve srovnání s jednotlivými farmami nižší, především díky vysokému podílu prodeje dřeva na pni. Dále jsou poměrně nízké náklady na řízení, protože plánování a mnohé další aktivity vedení společně hospodařících lesnických subjektů přebírá zemská správa lesů nebo

místní lesní úřady. Přestože by měly být tyto služby zaúčtovány, je prakticky nemožné získat spolehlivé údaje. Následkem toho je poněkud zkreslený provozní hospodářský výsledek, protože nebere v úvahu hodnotu tohoto druhu vstupu.

V roce 1987 byla ve spolkové zemi Vorarlberg založena podobná síť sestávající ze 14 lesních majetků ve společném vlastnictví. Tento vzorek představuje v této zemi 14 % lesní půdy.

První síť s účetními údaji o lesnickém hospodaření v Rakousku byla spuštěna asi před 30 roky. Skládá se převážně ze soukromých lesů, ale také z několika církevních lesů i obecních a zemských lesů o velikostech přes 500 ha lesní půdy. Síť je provozována společně asociací vlastníků lesa, Institutem pro lesní hospodářství a Lesnickou fakultou ve Vídni. V posledním období sestávala z 82 podniků. Vzorek, který se zaměřil na větší podniky, zahrnuje téměř 49 % celkové zalesněné plochy spravované podniky většími než 500 ha lesa bez přihlédnutí ke státním lesům a lesům ve společném vlastnictví v západním Rakousku. Pro účely analýzy jsou podniky seskupeny podle velikosti do kategorií menších a větších než 1 200 ha. Větší velikostní kategorie je rozdělena na 6 lesních výrobních oblastí. Díky vysoké míře návratnosti poskytuje tato síť relativně dobrý podklad pro posuzování ekonomické situace větších lesních podniků v Rakousku.

Původním záměrem bylo získané výsledky zobecnit. Proto jsou při výpočtu celkové průměrné hodnoty jednotlivé skupiny hodnoceny podle zastoupené lesní plochy. Ze statistického hlediska však nelze tuto metodu odůvodnit. Nakonec se to ukázalo jako závažný nedostatek tohoto průzkumu. V metodě se však stále pokračuje kvůli zachování jednotnosti různých časových řad.

Přestože jsou datové sítě provozovány různými organizacemi, uplatňuje se společné schéma účetnictví. Tato pravidla byla přijata a naposledy je shrnul v roce 1981 profesor H. Jöbstl. Následkem toho lze pro tyto kategorie zkoumaných podniků získat srovnatelné výsledky týkající se nákladů a výnosů lesnického hospodaření. Údaje nejsou podniky pouze vykazovány, ale jsou také shromažďovány specializovanými terénními pracovníky. A protože se jedná o soubor více méně stále množiny lesních podniků, jsou tyto sítě docela přesnými nástroji monitorování ekonomické situace.

Namísto finančního účetnictví se sítě opírají o údaje vyúčtování nákladů, což vyžaduje úpravy a doplňky obvyklých účtů. Vyšší požadavky na účetní evidenci a sběr dat stanovené touto metodou jsou odůvodněné, když vezmeme v úvahu přínosy z přesnosti získaných údajů. Namísto zkreslení výsledků kvůli finančním pravidlům účetní evidence a opatřením daňového plánování je tak možné tímto postupem přesně vyhodnotit vstup i výstup lesního podniku.

Účetnictví nákladové jednotky se provádí pomocí:

- skutečné těžby,
- těžebního etátu a
- plochy produkčního lesa

jako příslušných nákladů na jednotku. Použijeme-li jako základ těžební etát, celkové těžební náklady se považují za variabilní náklady, zatímco všechna ostatní nákladová střediska jsou považována za fixní náklady. Z toho je možné odhadnout, do jaké míry je provozní výsledek ovlivněn odchylkami skutečné těžby od těžebního etátu. Do té míry, jak lze těžební etát interpretovat jako měřítko udržitelného výkonu podniku, poskytují tyto výpočty vodítko k vyjádření vlivu na hodnotu lesa.

Údaje pořízené z vyúčtování nákladů jsou nejvhodnější pro strukturální analýzu nákladů a výnosů i pro výpočet míry efektivnosti. Dostupné časové řady umožňují zkoumání změn

v nákladových strukturách. Například, jak ukazují pětileté průměry, lze za uplynulých cca 20 let pozorovat mírný posun růstu nákladů od těžebních nákladů k administrativním nákladům. Nejvýraznější vývoj však zaznamenalo složení druhů nákladů. Podíl mezd fyzicky pracujících klesá, zatímco náklady na platy duševně pracujících a služby nabývají na významu. Dále lze z údajů odvodit měřítka jako hrubý a čistý produkt i procentuální podíl mzdových nákladů a příjem vlastníka.

Přestože existují určité odchylky od výsledků finančního účetnictví, které nebyly zkoumány, je rovněž možné vypočítat korelace pro měření likvidity a ziskovosti, jakými jsou peněžní tok a míra čistého zisku. Na rozdíl od běžného měření ziskovosti, např. návratnost investic (ROI) nebo návratnost kapitálu (ROE), výpočet míry čistého zisku nevyžaduje použití hodnocení lesního majetku. Údaje jsou také vhodné pro analýzu bodu rovnováhy, kde výpočty ukazují výši těžby, která by byla nutná nebo dostačující, aby vyrovnala veškeré fixní a variabilní náklady v daném období. Toto měření se může týkat těžebního etátu. Kdykoli bod rovnováhy překročí těžební etát, mohou se projevit finanční problémy. V takovém případě lze likviditu podniku zajistit pouze úvěry nebo nadměrnou těžbou. Na druhé straně podíl skutečné těžby a míry indikované bodem rovnováhy lze interpretovat jako měřítko likvidity.

Základním nedostatkem všech čtyřech sítí je více či méně náhodný výběr respondentů. Protože se jednotlivé podniky podílejí na síti na výlučně dobrovolné bázi, nelze síť považovat za reprezentativní vzorky. Zobecnění na celé rakouské lesní hospodářství je proto ze statistického hlediska neodůvodněné. Dalším problémem je odlišné třídění do skupin používané datovými sítěmi v porovnání se státními lesy nebo oficiálním statistickým přehledem. Další omezení jsou kvůli omezené množině vlastností, která je pro výběrový vzorek praktická. Poměrně hodně zajímavých údajů jako jsou odpracované hodiny na nákladové středisko nebo zalesněnou plochu nebude však některými respondenty každého vzorku poskytnuto. Přesto tyto síť plní důležité účely co se týče poskytování cenných údajů pro lesnickou politiku.

2.3. Finsko

Ve Finsku se v minulém období uskutečnila celá řada pilotních projektů, jejichž cílem bylo shromáždit ekonomická data od soukromých vlastníků lesa a sledovala se přitom především situace v ziskovosti (výnosnosti, rentabilitě) jejich hospodaření. Předmětem značného zájmu byly také výsledky studií, zda-li je možné dosáhnout uspokojivé statistické reprezentativnosti šetření. Byla potvrzena předpokládaná hypotéza, a sice, že založení statisticky reprezentativní lesnické účetní datové sítě je prakticky nemožné, a to především proto, že mezi vlastníky neexistuje ochota zavést potřebné, ale náročné účetnictví, které vyžaduje hodně času a úsilí ze strany soukromých vlastníků lesa.

V každém případě si ekonomický a politický vývoj vyžaduje stále častěji komplexnější analýzy rentability lesních farem. Prakticky použitelné jsou rovněž analýzy finančních výkazů. Avšak až dosud nebylo účetnictví lesních farem ve Finsku dostatečně studováno.

Až dosud vlastníci lesních farem nepotřebovali předávat výsledky svého finančního hospodaření. Jedním z nejdůležitějších důvodů pro neexistenci celkového účetního systému u soukromých vlastníků lesa nebo vlastníků lesních farem byl daňový systém v lesním hospodářství. Neprůmysloví vlastníci lesa byli každoročně zdaňováni na základě průměrného čistého výnosu z lesa diferencovaně podle regionů. Avšak po roce 1993, kdy se realizovala komplexní reforma daňového systému v lesním hospodářství, bylo zdanění založeno na skutečně dosahovaném čistém výnosu z lesa.

Jelikož komplexní účetní informace vztahující se ke konkrétním lesním pozemkům nebyla k dispozici, většina analýz rentability byla prováděna s využitím agregovaných regionálních dat. Od roku 1980 se ve Finsku prováděly analýzy rentability s regionálními daty od Sdružení finských zemědělců a vlastníků lesa. Čistý zisk se zjišťoval z údajů 139 sdružení soukromých vlastníků lesa. Některé informace vztahující se k soukromým vlastníkům lesa lze získat prostřednictvím zemědělské účetní datové sítě (FADN), která je oficiálním šetřením pro zjišťování rentability zemědělského hospodaření ve Finsku. Systém funguje od roku 1912. Tento systém popisuje rentabilitu a finanční tok plynoucí z lesnictví u farem s plným pracovním úvazkem jejich členů. Až dosud však byly o lesnictví k dispozici jen velmi omezené a subjektivní informace z účetnictví zemědělských farem.

Od roku 1992 byla zahájena celá řada výzkumných projektů za účelem **vývoje účetního modelu pro individuální vlastníky lesů**. Záměrem do budoucna je shromažďovat účetní data z lesních farem také z jiných alternativních zdrojů jako např. z různých případových studií, daňových souborů, dat ze systému FADN apod. Předmětem pozornosti je ekonomická důležitost lesnictví na úrovni lesních farem.

Ke kalkulaci výše dosaženého zisku z podnikatelských aktivit je využíván výkaz zisku a ztrát. Rozvaha pak ukazuje finanční stav podnikání na konci účetního období. Vykazování rozdílu mezi vytvořeným produktem a kapitálem je v lesnictví problematické: porostní zásoba je současně jak produktem, tak také kapitálem. Existuje zde celá řada nejednoznačných pohledů, avšak je rozumné považovat bilanci hmoty za nerealizované příjmy či výdaje po dosažení hospodářského výsledku za příslušné účetní období.

Oficiální studie rentability zemědělství (FADN) byly po desetiletí prováděny jako důležitý informační systém sloužící nejen politikům, ale také samotným farmářům. Na úrovni jednotlivých farem jsou potřebné informace zaznamenávány většinou ručně do knih speciálně připravených pro tento účel (pozn.: tak tomu bylo alespoň před 10-15 lety, kdy jen někteří farmáři využívali počítač pro zaznamenání údajů). Tyto knihy zahrnovaly list vlastnictví, knihu finančního toku a knihu odpracovaných hodin a ještě některé další doplňkové údaje.

Problémem nadále zůstává, že neexistují žádné speciální systémy pro kalkulaci roční změny porostní zásoby.

Počet farem vstupujících do tohoto ekonomického průzkumu se ročně pohybuje od 850 do 1 100. Průměrná velikost farmy účastnící se tohoto typu monitoringu obhospodařuje 33 ha zemědělské a 67 ha lesní půdy. Reprezentují méně než 1 % ze všech farem vlastnících více jak 2 ha půdy.

Průměrná míra výnosnosti činila počátkem 90. let 4–4,5 % ročně před zdaněním a bez toho, že by se vzaly v úvahu změny v porostní zásobě. Pokud jsou tyto změny zahrnuty do kalkulací, tak se průměrná roční rentabilita zvýší na 5–5,5 %.

Důležitost příjmů z lesa je jednoznačně významná pro lidi žijící ve venkovských oblastech Finska a pro udržení dobré sociální struktury. Ale nejde jen o zachování ekonomické životaschopnosti jednotlivých farem, ke které produkce dřeva a dalších produktů přispívá, ale také o příspěvek ke krajinné hodnotě atraktivních lesních oblastí, který může podpořit venkovskou ekonomiku prostřednictvím zvýšeného turismu.

3. AKTUÁLNÍ EVROPSKÉ TRENDY

Za nejvýznamnější trend posledního desetiletí můžeme jednoznačně označit **požadavky na vzájemné mezinárodní porovnání lesních podniků**, na dosažení mezinárodní kompatibility údajů z národních datových sítí lesních podniků, tedy i na sjednocování různých systémů sběru dat o ekonomické situaci vlastníků lesa počínaje sjednocováním definic obsahu jednotlivých pojmů, ukazatelů, metodických přístupů atd.

Realizace společných informačních potřeb, metodologických výzev a řešení praktických překážek vztahujících se na návrh a podporu ekonomického monitorovacího systému u lesních farem se teprve rozvíjí (např. aktivity ve Finsku). Tento druh monitorovacího systému je v souladu s pokusem rozšířit evropskou zemědělskou statistiku i na lesnictví, jelikož problém sledování výnosů a nákladů v lesnictví je důležitý v souvislosti s politikami EU týkajícími se zalesňování, ekonomické životaschopnosti lesních farem, multifunkčního lesního hospodářství a rozvoje venkova.

Srovnání výsledků ze sítě testovacích podniků s dalšími domácími i zahraničními šetřeními, např. u malých soukromých vlastníků lesa, již přispělo k významnému zvýšení kvality poznatků o hospodářské situaci v lesnictví.

3.1. Mezinárodní projekt DACH

Německo, Rakousko a Švýcarsko mají dlouhou tradici v monitorování ekonomické výkonnosti lesních podniků prostřednictvím lesnické účetní datové sítě. Výsledky generované touto sítí jsou cenným empirickým základem pro sektorovou statistiku v těchto zemích. V kontextu mezinárodních analýz je společná praxe k přímému porovnání výsledků mezi zeměmi bez řešení problému kompatibility. Tyto sítě byly vyvinuty na národní úrovni a jejich výsledky nebyly založeny na společných metodických standardech ani na sladěných definicích, takže jejich kompatibilita nebyla zaručena. Rostoucí zájem o mezinárodní srovnání ukazuje, že existující účetní sítě by po splnění požadavků na kompatibilitu mohly sloužit dalším účelům.

Instituce v lesním hospodářství, pověřené provozováním těchto účetních datových sítí v uvedených třech zemích, nedávno odstartovaly významnou iniciativu k založení srovnatelných datových souborů a k poskytnutí dodatečných informací umožňujících řádnou interpretaci jakýchkoliv existujících rozdílů. Odvození srovnatelných dat z různých zdrojů má však samozřejmě své možnosti, ale i svá omezení.

Do současnosti nebylo možné v rámci EU harmonizovat účetní schémata a založit konzistentní datové soubory z důvodu neexistence společné lesnické politiky nebo jiných mezinárodních schémat nebo neexistence úřady vyžadovanými harmonizovanými statistikami se schopností zavést do praxe takové požadavky. Přitom přístupy top-down vyžadující shodu v obecných standardech by asi stěží fungovaly. Pouze striktní směrnice a definice nemohou zaručit soulad dat.

V roce 2004 se hlavní instituce angažované v národních lesnických účetních datových sítích v Německu (D), Rakousku (A) a Švýcarsku (CH) rozhodly zintenzivnit mezistátní spolupráci a odstartovaly projekt známý pod označením „**DACH**“. Jedním z hlavních témat společného zájmu bylo zdokonalení srovnatelnosti výsledků a umožnění mezinárodního porovnání (tabulka č. 1).

Charakteristiky	Bádensko-Württembersko (D)	Rakousko (A)	Švýcarsko (CH)
Účetní období	kalendářní nebo fiskální rok	většinou kalendářní rok	kalendářní rok
Počet podniků	cca 119	cca 100	200
Typ vlastnictví	soukr. a komunální	většinou soukr.	různé druhy veřej. vlastnictví
Velikostní limit	> 200 ha	> 500 ha	> 50 ha
Průměrná velikost podniků	cca 950 ha	cca 3 100 ha	cca 1 000 ha
Průměrná roční těžba na podnik	cca 8 300 m ³	cca 21 300 m ³	cca 4 500 m ³
Způsob výběru	cílevědomý	vlastní výběr	reprezentativní
Počet regionálních seskupení	7	6	4 (5)

Tabulka 1: Lesnické účetní datové sítě spolupracující v rámci projektu DACH

DACH sleduje přístup bottom-up: začíná s různými disponibilními daty a usiluje o identifikaci a překonání stávajících mezer, aby se dosáhlo co nejvyšší kompatibility. Proces začal workshopem ve Freiburgu v roce 2004, kde byly prezentovány a diskutovány různé národní přístupy a sítě. V roce 2008 pak byl v Solothurnu během jednání prezentován první soubor harmonizovaných dat. Počáteční soubor dat zahrnuje 120 položek, pro které byly vypracovány a odsouhlaseny harmonizované definice. Z těchto základních položek může být odvozeno na různých úrovních agregace celkem 200 poměrových ukazatelů.

Je nutno si též uvědomit, že v lesnicko-dřevařském sektoru operují rovněž mezinárodní investoři, kteří jsou dychtiví po kvalitních a standardizovaných datech za účelem sledování ziskovosti lesních podniků. Vlastníci lesů a správci lesních podniků z mezinárodní srovnatelnosti příslušných dat mohou také profitovat, protože tato skutečnost rozšiřuje nejen základ pro statistické analýzy, harmonizované zprávy, ale také pro individuální mezipodnikové srovnání.

3.2. Další vývojové tendence

Důležitou tendencí v systému sběru a zpracování dat od lesních podniků **v Bavorsku** je poukázat na vývojové tendence zpracováním a především zobrazením časových řad vybraných důležitých ukazatelů, jako např.:

- z oblasti výnosu za dřevo (vývoj těžeb na hektar podle druhu vlastnictví),
- podíl vlastní práce či podnikatelů na lesnických činnostech v lese (podíl mzdových nákladů, vedlejších mzdových nákladů apod.)
- hospodářských výsledků lesního podniku (např. čistý výnos bez dotací)

a porovnání mezi různými druhy vlastnictví apod.

Předpokladem pro tento záměr jsou po dlouhé časové období stejně prováděná šetření k získání jednotných dat a z nich odvozených ukazatelů, aby se neztratila jejich vypovídací schopnost.

Zkušenosti s provozováním **rakouských** účetních sítí zase jasně prokázaly užitečnost těchto datových sítí včetně omezení, která platí pro výsledky dosažitelné na současné úrovni průzkumu. Nadcházející otázky kolem zásad trvale udržitelného lesního hospodářství včetně ekonomických krizí v sektoru lesní výroby spolu se vzrůstající poptávkou po dalších lesních službách vytvářejí potřebu dalšího rozvoje datových sítí a lesnického účetnictví nejen na státní, ale i na mezinárodní úrovni. V důsledku toho se zvažují následující dodatky:

- Posuzuje se nutnost nového softwaru pro analýzu a správu dat, který bude optimalizovat informace odvozené ze současného souboru dat. Požaduje se větší flexibilita ohledně standardního individuálního výstupu, který se vrací jako nástroj řízení příslušnému lesnímu podniku, i ohledně analýzy časových řad a rozdílného třídění podniků do skupin pro ekonometrickou analýzu. Tento software by měl rovněž umožnit pokračování v již existujících časových řadách a současně poskytnout nové nástroje pro různé další analýzy.
- Ve všech ohledech by mělo být schéma průzkumu v souladu s mezinárodními normami, které je stále ještě třeba definovat. V každém případě by měl být dosažen a zajištěn minimální stupeň mezinárodní srovnatelnosti dat a metodické kompatibility s přihlédnutím na probíhající proces evropské integrace a budoucí potřeby vyvíjejících se společných zásad lesnické politiky.
- Fakultativní rozšíření souboru dat, zvláště ohledně nákladových jednotek z fyzického hlediska a následně podrobnější účetnictví nákladových jednotek by mělo zvýšit hodnotu informací na úrovni podniku i pro příslušné jednotky v rámci sítě. Protože respondenti spolupracují dobrovolně, je důležité poskytnout pobídku dodáním pokročilých nástrojů a dat pro ekonomickou analýzu firmy i pro mezipodnikové porovnání.
- Budou přeloženy pokročilé ukazatele pro odhad změn v hodnotě lesa.
- Je třeba navrhnout standardizované schéma pro výpočet těžebního etátu.
- Zkoumání nákladů a výnosů by mělo být rozšířeno na velikostní třídu 200 až 500 ha.
- Měla by se zlepšit statistická platnost, zvláště ohledně výběru selských lesů s vysokým zastoupením lesů
- Koncepce by měla být otevřená rozšíření průzkumu o myslivost na straně jedné a různé lesní služby na straně druhé.

Další trendy souvisí se začleněním hodnoty lesních porostů do ekonomických analýz. V souvislosti s celosvětovým sjednocováním účetních a oceňovacích postupů v podobě implementace mezinárodních účetních a oceňovacích standardů (IAS/IFRS) do národních systémů, se tyto trendy začínají dotýkat i lesního hospodářství v Evropě, a sice v podobě budoucích požadavků na aplikaci mezinárodního účetního standardu IAS 41 – Zemědělství, který se zabývá začleněním biologických aktiv do finančního účetnictví (pozn.: v lesnictví se jedná o začlenění hodnoty porostní zásoby do účetnictví).

O tomto lesnickém problému již existuje celá řada publikovaných odborných článků včetně návrhů na způsob překonání existujících překážek. Příkladem v tomto směru mohou být nejrůznější analýzy ekonomické efektivnosti lesních podniků s využitím dat získaných z datových sítí nedávno zpracované lesnickým ekonomickým výzkumem ve **Finsku**.

4. ZÁVĚR

Nejrůznější informační potřeby jak na domácí úrovni, tak na mezinárodní scéně si stále více vyžadují vyvinout **spolehlivý a sofistikovaný systém sběru dat, zpracování a ukládání informací o hospodaření s lesem** jako obnovitelným přírodním zdrojem, využitelných pro hodnocení ekonomické situace hospodařících subjektů či ke sledování příspěvku lesů pro regionální rozvoj atd.

Při srovnání s popisovaným stavem výše uvedených zemí ohledně sociálně ekonomického monitoringu v lesním hospodářství a s ohledem na současné evropské i celosvětové trendy je těžko pochopitelný **dlouhodobý nezájem či slabá aktivita na straně kompetentních orgánů a osob k tomuto problému v České republice**. A pokud se někdy o této oblasti mluví či píše (např. v ekonomickém pilíři NLP II), tak pokusy o realizaci stejně ztroskotávají na řadě nejrůznějších překážek. Navíc je tento stav při srovnání s nejrůznějšími ekologickými monitorovacími systémy a jejich financování v příkrém rozporu s proklamovanou rovností ekonomického, ekologického a sociálního pilíře trvale udržitelného hospodaření v lesích.

ČLENĚNÍ PODNIKŮ A ORGANIZACÍ

V hospodářství existuje celá řada různých a různorodých podniků a organizací, které lze členit podle odvětví (zemědělské, průmyslové, dopravní atd.), podle vlastnictví (soukromé, veřejné, družstva), podle velikosti apod. Tato charakteristika zahrnuje velké množství jednotek, které se vzájemně značně liší. Po definování a zachycení společných znaků však z nich lze vytvořit skupiny – typy. Toto třídění podniků nazýváme **typologií**. Podniky lze třídit podle velkého množství kritérií. V tomto textu budeme podniky třídit:

- 1. dle předmětu činností
- 2. dle velikosti
- 3. dle právní formy a principů chování v tržním prostředí.

„Podnik je instituce vzniklá k výkonu podnikatelské činnosti, tedy institucionalizované podnikání“ (Synek, 2006, s. 5). Pokud nahlédneme na podnik ze systémového hlediska, můžeme u něj vymezit tyto specifické rysy:

- je relativně izolovaný systém ve stavu trvalého vzájemného působení se svým okolím,
- má rozmanité funkce,
- je tvořen subsystemy, spojenými mezi sebou systémovými vazbami (věcnými, formálními), které na sebe dynamicky působí,
- změny jednoho subsystemu vyvolávají změny jiného subsystemu prostřednictvím hraničních vazeb a prvků,
- existuje a vyvíjí svoji činnost v dynamickém prostředí, které je tvořeno jinými systémy v bezprostřední interakci.

Širší pojem používaný v literatuře pro podnik je organizace. Rozumí se tím skupina jednotlivců, které spojuje určitý společenský účel s cílem dosáhnout jistého společenského vymezení. Mezi organizace patří politické strany, správní instituce, hospodářské organizace (firmy, družstva), společenské organizace (církve, kluby, zájmové skupiny) a výchovné organizace (školy).

Lesní podnik je specifický typ podniku, kde dochází k prolínání procesu lesní výroby a vztahů mezi výrobními faktory hospodářského řízení. Podle Sekota (2003, upraveno) lze charakteristické znaky lesního podniku vymezit takto:

- vlastnictví nebo nájem lesa
- les jako provozní (podnikový) prostředek
- biologická produkce dřeva
- produkce dřeva jako prvořadý hospodářský účel komplexní jednotky (spojený podnik-viz typický zemědělský a lesnický smíšený podnik)
- odbyt přinejmenším části produkce prostřednictvím trhu (pravidelně nebo příležitostně)
- minimální plocha
- minimální těžba
- disponibilnost specifických provozních prostředků pro obhospodařování lesa

„Lesním podnikem se v nauce o hospodaření lesního podniku rozumí ekonomická, technická, sociální a organizační jednotka, ve které se podle plánu produkují a na trhu uplatňují lesní výrobky a služby, resp. jsou k dispozici“ (příručka Sdružování vlastníků lesa, s. 136).

V souvislosti s definicí lesního podniku vyvstává celá řada otázek, které lze označit za hraniční při pojmovém vymezení lesního podniku.

- a) Jsou nejmenší lesní majetky (1–3 ha) lesními podniky?
- b) Má lesní podnik ve smíšeném zemědělsko-lesnickém podniku vždy přednost nebo jen při dominanci lesního hospodářství?
- c) Jsou hospodářství produkující výrobky a služby jen pro vlastní potřebu také lesními podniky?
- d) Jsou správy národních parků lesními podniky?
- e) Jsou lesní majetky bez hospodaření lesními podniky?
- f) Jsou lesní majetky bez těžby dřeva (např. jen s myslivostí apod.) lesními podniky?
- g) Jsou lesní majetky bez vlastních operativních kapacit (vlastní personál, stroje, nářadí...) lesními podniky?
- h) Je organizace členěná do více správ a/nebo revírů jeden nebo více lesních podniků?
- i) Je sdružení vlastníků lesa lesním podnikem nebo konglomerátem?
- j) Jsou společně obhospodařované plochy různých vlastníků lesním podnikem?
- k) Jsou lesní majetky v cizině částí českého lesního podniku?

1. ČLENĚNÍ PODNIKŮ DLE PŘEDMĚTU ČINNOSTI

Dle předmětu činnosti lze dle základního hlediska předmětu činnosti členit podniky na:

- výrobní
- obchodní
- dopravní + spojové
- peněžní

Nomenklaturními pomůckami pro členění a zařazení konkrétních podniků dle ekonomických činností jsou Odvětvová klasifikace ekonomických činností (OKEČ), která byla od 1. 1. 2008 nahrazena Klasifikací ekonomických činností (CZ-NACE *Nomenclature des activités économiques des Communaales Européennes*).

Odvětvová klasifikace ekonomických činností (OKEČ)

Jedním z hlavních požadavků statistické práce je existence systému, který umožňuje vhodně zpracovat široký rozsah statistických dat za účelem jejich prezentace a analýzy. Společným jazykem pro sběr dat i zveřejňování statistických přehledů jsou klasifikační systémy. Jednou ze základních ekonomických klasifikací je Odvětvová klasifikace ekonomických činností (OKEČ). Je vypracována pro kategorizaci údajů, které souvisí s organizační jednotkou - ekonomickým subjektem. Poskytuje základnu pro přípravu statistických údajů o

různých vstupech, výstupech, tvorbě kapitálu a finančních transakcích ekonomických subjektů. S ohledem na informační závazky vůči OSN, Mezinárodnímu měnovému fondu a Evropskému společenství (ES) bylo při přípravě OKEČ rozhodnuto plně vycházet ze statistické klasifikace ekonomických činností ES-NACE revize 1. Klasifikace OKEČ byla zavedena do statistické praxe v roce 1994. OKEČ je zpracována podle pravidel závazných pro vytvoření odvětvových klasifikací členských států ES tzn., že třídění je prakticky převzato do úrovně 4 míst z klasifikace NACE rev. 1. 1, pouze na 5. místě byly vytvořeny upřesňující položky vyjadřující některá národní specifika. Klasifikace respektuje ve světě obvyklé chápání užitečnosti různých činností a tím i vymezení produktivní sféry tak, jak je vyžadovalo především zavádění národního účetnictví do ekonomické a statistické praxe České republiky.

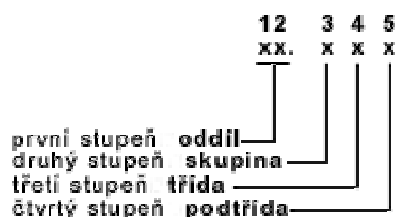
Předmětem odvětvové klasifikace ekonomických činností jsou všechny pracovní činnosti vykonávané ekonomickými subjekty a jsou určované jejich vývojem. Obecně je činnost dána kombinací práce, výrobní techniky, informační sítě, materiálů, výrobků a vede k vytvoření specifických výrobků nebo služeb. Jednotlivá odvětvová seskupení ekonomických činností lze poměrně spolehlivě definovat co do jejich náplně charakteristickými výsledky těchto činností, tzn. těmi třídami výrobků, prací a služeb, v nichž jsou výsledky pracovních činností z jednotlivých seskupení klasifikovány. Je však vždy nezbytné vzít v úvahu popis činnosti, neboť v některých případech se jedná spíše o použitý výrobní proces nebo suroviny než o výsledný produkt. Jako praktický nástroj pro vymezení charakteristických výrobků individuálních činností může být v každodenní statistické práci nápomocna Standardní klasifikace produkce (SKP), která je založena na klasifikaci výrobků Evropských společenství (CPA). Klasifikace je univerzální v tom smyslu, že musí umožnit odvětvové zařazení jak státní správy a činnosti vlád, místní správy, tak i velkých hospodářských a společenských organizací i drobných podnikatelů. Rozdělení na tržní a netržní činnosti není třídícím kritériem

Konstrukce spočívá ve využití kombinace alfabetského a číselného kódu, která umožňuje vytvářet různé agregace účelových činností. Třídící klíč je sestaven takto:

- a. alfabetský kód je dvoustupňový

A	sekce
AA	subsekce

- b. číselný kód je čtyřstupňový



Pokud páté místo není uvedeno v systematické části klasifikace, znamená to, že daná čtyřmístná položka se dále nečlení a na pátém místě se doplňuje znak "0", přičemž text na čtvrté a páté pozici je totožný, např.:

02.01	Pěstování lesa a těžba dřeva
02.01 1	Pěstování lesa
02.01 2	Těžba dřeva

Zdroj: ČSÚ

Vzhledem k tomu, že OKEČ je vytvořena podle pravidel pro tvorbu odvětvových klasifikací v zemích ES na bázi NACE rev. 1. 1, zajišťuje mezinárodní srovnatelnost statistických dat nejen v rámci zemí ES, ale též v rámci OSN, neboť NACE rev. 1. 1 je kompatibilní s mezinárodní standardní klasifikací všech ekonomických činností ISIC rev. 3. Do úrovně oddílů (2 místa číselného kódu) je kódování OKEČ, NACE a ISIC totožné, od 3. místa se může ISIC lišit. OKEČ je značně podrobnější než ISIC, proto zpravidla několik položek OKEČ je zahrnuto do jediné položky ISIC (kódy ISIC, které nejsou kompatibilní s kódy OKEČ, jsou označeny "x"). Podtřídy OKEČ jsou ještě podrobnější a návaznost na položky ISIC je vyjádřena jako jejich část (označení písmeny a, b, c,...). Čtyřmístná klasifikace OKEČ byla vzata za základ kódů při vytvoření klasifikace produkce, která je podrobně specifikována na dalších místech a je vydávána jako samostatná klasifikace (SKP). Oddíly 01 až 05 zahrnují činnosti, jejichž hlavním zaměřením je řízení a ovlivňování biologických procesů na základě využití půdy, vody a klimatických podmínek.

Tab. 1.1: Odvětvová klasifikace ekonomických činností lesního hospodářství

sekce	oddíl	skupina, třída, podtřída	popis
A			ZEMĚDELSTVÍ, MYSLIVOST, LESNICTVÍ
A	01		Zemědělství, myslivost a související činnosti
A	01	01.50	Lov, odchyt a chov divokých zvířat a související činnosti
			- lov a odchyt divokých zvířat pro konzumaci, kožeshinu, kůži, pro výzkum, zoologické zahrady nebo jako domácí zvířata
A	02		Lesnictví a související činnosti
A	02	02.01	Pěstování lesa a těžba dřeva
A	02	02.01 1	Pěstování lesa
			- výsadba, přesazování, školkování, prořezávání, ochrana lesa a průseků, pěstování podrostu a vlákninového dříví, pěstování vánočních stromků, sběr lesního materiálu
A	02	02.01 2	Těžba dřeva
			- těžba dřeva (kácení a produkce surového dřeva jako jsou dlužní podpěry, kulatina, palivové dříví)
A	02	02.02	Činnosti související s pěstováním lesa a těžbou dřeva
A	02	02.02 1	Činnosti související s pěstováním lesa
			- práce související s pěstováním lesa pro třetí stranu (činnosti lesních školek, evidence dřevin, hodnocení dřeva, kontrola a regulace škůdců, zalesňování, probírka, protipožární ochrana, sběr lesních plodin a hub)
A	02	02.02 2	Činnosti související s těžbou dřeva
			- práce související s těžbou dřeva pro třetí stranu (těžba dřeva, přibližování dřeva, doprava)

Zdroj: ČSÚ, OKEČ

Tab. 1.2: Odvětvová klasifikace ekonomických činností navazujících na LH

sekce	oddíl	skupina, třída, podtřída	popis
D	ZPRACOVATELSKÝ PRŮMYSL		
DD	ZPRACOVÁNÍ DŘEVA, DŘEVAŘSKÝCH VÝROBKŮ, KROMĚ NÁBYTKU		
DD	20	Zpracování dřeva, výroba dřevařských, korkových proutěných a slaměných výrobků, kromě nábytku	
DD	20	20.10	Výroba pilařská a impregnace řeziva
			-průmyslové práce, jako řezání, hoblování a obrábění dřeva (např. výrobu klád, kulatin, sloupů, dřevěných železničních pražců, třísek, štěpek pilin, briket a pelet z dřevní suroviny)

Zdroj: ČSÚ, OKEČ

Český statistický úřad zavedl sdělením ze dne 18. 9. 2007 s účinností od 1. 1. 2008 Klasifikaci ekonomických činností (CZ-NACE), která nahrazuje Odvětvovou klasifikaci ekonomických činností (OKEČ). Na webových stránkách Českého statistického úřadu www.czso.cz jsou uživatelům k dispozici metodické vysvětlivky, systematická část a převodníky mezi OKEČ a CZ-NACE.

Tab. 1.3: Klasifikace ekonomických činností lesního hospodářství

SEKCE A - ZEMĚDĚLSTVÍ, LESNICTVÍ A RYBÁŘSTVÍ			
	01.7		Lov a odchyt divokých zvířat a související činnosti
		01.70	Lov a odchyt divokých zvířat a související činnosti
02			Lesnictví a těžba dřeva
	02.1		Lesní hospodářství a jiné činnosti v oblasti lesnictví
		02.10	Lesní hospodářství a jiné činnosti v oblasti lesnictví
	02.2		Těžba dřeva
		02.20	Těžba dřeva
	02.3		Sběr a získávání volně rostoucích plodů a materiálů, kromě dřeva
		02.30	Sběr a získávání volně rostoucích plodů a materiálů, kromě dřeva
	02.4		Podpůrné činnosti pro lesnictví
		02.40	Podpůrné činnosti pro lesnictví

Zdroj: ČSÚ, CZ-NACE

Tab. 1.4: Klasifikace ekonomických činností navazujících na LH

SEKCE C - ZPRACOVATELSKÝ PRŮMYSL			
16			Zpracování dřeva, výroba dřevěných, korkových, proutěných a slaměných výrobků, kromě nábytku
	16.1		Výroba pilařská a impregnace dřeva
		16.10	Výroba pilařská a impregnace dřeva

	16.2		Výroba dřevěných, korkových, proutěných a slaměných výrobků, kromě nábytku
		16.21	Výroba dřív a desek na bázi dřeva
		16.22	Výroba sestavených parketových podlah
		16.23	Výroba ostatních výrobků stavebního truhlářství a tesařství
		16.24	Výroba dřevěných obalů
		16.29	Výroba ostatních dřevěných, korkových, proutěných a slaměných výrobků, kromě nábytku

Zdroj: ČSÚ, CZ-NACE

2. ČLENĚNÍ PODNIKŮ DLE VELIKOSTI

Podle velikosti můžeme podniky členit na **velké, střední a malé**, případně podrobněji do velikostních tříd. Základním kritériem je počet zaměstnanců, dalšími kritérii jsou velikost obrátu, velikost kapitálu nebo zisku. **Počet zaměstnanců** je nejužívanějším kritériem. V České republice se v současné době používá kombinované kritérium, a to počet zaměstnanců a výše obrátu. Podle Svazu průmyslu České republiky se považuje:

- za **malý podnik** ten, který má méně než 100 zaměstnanců a jehož roční obrát nepřesahuje 30 mil. Kč,
- za **střední podnik** ten, který má méně než 500 zaměstnanců a jehož roční obrát nepřesahuje 100 mil. Kč,
- ostatní podniky jsou považovány za velké.

Ministerstvo financí stanoví v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění povinnost vést účetnictví fyzickým osobám, které jsou podnikateli, pokud jejich obrát podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obrátu v rámci jejich podnikatelské činnosti, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč, a to od prvního dne kalendářního roku.

Český statistický úřad v každoročních vyhláškách Programů statistických zjišťování ukládá zpravodajskou povinnost v závislosti na počtu zaměstnanců zpravodajské jednotky:

- podniky se 100 a více zaměstnanci
- podniky s 20 – 99 zaměstnanci
- podniky s 0 – 19 zaměstnanci

Banky působící v České republice zpravidla považují za horní hranici pro malé a střední podniky roční obrát nepřesahující 300 mil. Kč.

Přestože je v praxi pojem malé a střední podniky velmi rozšířen, neexistuje jednotná hranice, která tyto podniky vymezuje. Vždy je nutné předem znát účel, pro který se podnik dle velikosti vymezuje. Z hlediska systému státní podpory malých a středních podniků je od roku 2005 v rámci EU uplatňována buď metodika založená na základním kritériu počtu zaměstnanců:

- mikropodnik (1 – 9 zaměstnanců)
- malý podnik (10 – 99 zaměstnanců)
- střední podnik (100 – 499 zaměstnanců)

- velký podnik (500 a více zaměstnanců),

nebo kombinovaná kategorizace dle Doporučení Komise EU 2003/61/ES ze dne 6. května 2003 o definici malého a středního podnikání (Synek, 2006). Pro určení, zda podnik splňuje vymezení malého či středního podniku, ale nestačí jen údaje o podnikem přímo zaměstnávaných osobách, jeho ročním obratu a jeho bilanční sumě roční rozvahy. Do výpočtu je nutné zapojit údaje také za všechny partnerské podniky a propojené podniky. Parametry (např. počet zaměstnanců) za partnerské podniky se do výpočtu započítají jen zčásti podle míry majetkového propojení (buď dle podílu na základním kapitálu či na hlasovacích právech - podle toho, která z hodnot je vyšší; v případě vzájemného vlastnictví se použije vyšší procentuální podíl. Parametry za propojené podniky se do výpočtu zahrnují celé.

Tab. 1.5: Kriteria pro vymezení podniků dle Doporučení Komise EU

Kategorie podniků	Počet zaměstnanců	Roční obrat	Aktiva celkem
střední	< 250	≤ 50 mil. €	≤ 43 mil. €
malé	< 50	≤ 10 mil. €	≤ 10 mil. €
mikro	< 10	≤ 2 mil. €	≤ 2 mil. €

Zdroj: Doporučení Komise EU 2003/61/ES ze dne 6. května 2003

2.1. Příklad pro výpočet počtu zaměstnanců pro podání žádosti o dotaci

Žadatel má 50 zaměstnanců, jeho partnerský podnik, který je žadatelem vlastněn ze 40 %, má 20 zaměstnanců, druhý podnik, který žadatele vlastní z 80 % má celkem 15 zaměstnanců. Výsledná hodnota parametru „počet zaměstnanců“ je výsledkem výpočtu: 50 (za žadatele) + 20*40 % (za partnerský podnik) + 15 (za propojený podnik) = 50 + 8 + 15 = 73.

2.2. Rozdělení podniků podle majetkových vazeb

Nezávislý podnik

Subjekt nevlastní jiné subjekty z 25 % a více procent a ani není jinými subjekty vlastněn z 25 % a více procent.

Partnerský podnik

Partnerskými podniky se jsou podniky, které nejsou propojenými a mezi nimiž platí, že:

- podnik vlastní sám nebo společně s jedním či více propojenými podniky 25 % a více procent (ovšem ne v rozsahu, který patří do vymezení propojeného podniku) základního kapitálu nebo hlasovacích práv druhého podniku nebo
- podnik je částečně vlastněn druhým subjektem, a to v rozsahu 25 % a více procent (ovšem ne v rozsahu, který patří do vymezení propojeného podniku) základního kapitálu nebo hlasovacích práv.

Propojený podnik

Propojenými podniky jsou subjekty, mezi nimiž existuje některý z následujících vztahů:

- podnik vlastní většinu hlasovacích práv, která náležejí akcionářům nebo společníkům, v jiném podniku;

- podnik má právo jmenovat nebo odvolat většinu členů správního, řídicího nebo dozorčího orgánu jiného podniku;
- podnik má právo uplatňovat rozhodující vliv v jiném podniku podle smlouvy uzavřené s daným podnikem nebo dle ustanovení v zakladatelské (společenské) smlouvě (listině) nebo ve stanovách tohoto podniku;
- podnik, který je akcionářem nebo společníkem jiného podniku, ovládá sám, v souladu s dohodou uzavřenou s jinými akcionáři nebo společníky daného podniku, většinu hlasovacích práv, náležejících akcionářům nebo společníkům, v daném podniku.

Pro posouzení velikosti podniku se berou údaje za poslední schválené účetní období. Pokud se údaje týkají nově založené společnosti, mohou být odhadnuty na základě podnikatelského záměru. V případech, kdy počet zaměstnanců podniku za dané roční období nebo roční obrát či bilanční suma roční rozvahy překročily limity pro některou z kategorií, není to důvodem ke ztrátě či získání postavení středního nebo malého podniku, jestliže limity nejsou překročeny po dobu dvou po sobě jdoucích účetních období.

Kdo se myslí zaměstnancem?

Jedná se o zaměstnance, osoby pracující pro subjekt v podřízeném postavení, vlastníky-vedoucí pracovníky, společníky zapojené do běžné činnosti podniku přepočtené na plný pracovní úvazek za sledovaný rok.

Jaké kurzy pro převod měn se používají?

Pro převod na měnu EUR se použije kurz Evropské centrální banky (ECB) ke dni účetní závěrky. Kurz je k dispozici na webových stránkách ECB.

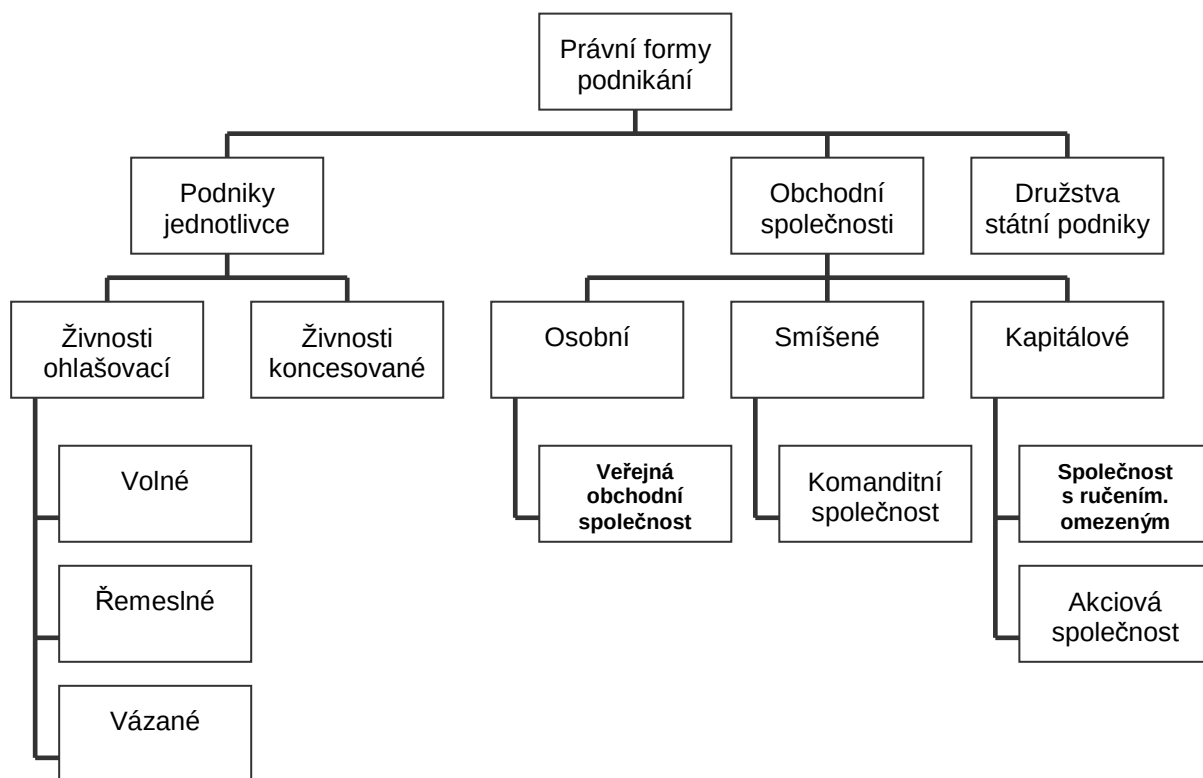
3. PRÁVNÍ FORMY PODNIKŮ A JEJICH ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKY

Právní forma podnikání patří k základním formálním předpokladům činnosti podnikatelů, založení a existence podniku (Kupčák, 2006). V rámci legislativních předpisů se podnikatelé a tedy i podniky, které vlastní člení v první úrovni na fyzické a právnické osoby.

Fyzická osoba (FO) je člověk – jednotlivec. Základním předpokladem je jeho způsobilost k právním úkonům. Fyzická osoba je jediným vkladatelem kapitálu a jediným nositelem rizika při podnikání. Zpravidla vystupuje současně jako podnikatel a poskytovatel výkonné pracovní síly.

Právnická osoba (PO) je zpravidla skupina subjektů (fyzických i právnických osob). Přináší kapitálový vklad a může i nemusí vykonávat v podniku pracovní činnosti. Do právních vztahů vstupuje vlastním jménem a povinnosti a odpovědnosti bere na sebe jako celek. Ke zřízení právnické osoby je většinou třeba písemného dokumentu (zakladatelské listiny, smlouvy).

Dle právních forem vlastnictví členíme podniky takto:



Obr. 1.1: Členění podniků dle právních forem

3.1. Živnosti

Druhy živností:

- Ohlašovací (při splnění podmínek „jen“ ohlásíte jejich vznik na živnostenském úřadě)
 - Volné – podnikatel (platí pro všechny živnosti obecně)
 - musí dosáhnout věku 18 let,
 - musí být způsobilý k právním úkonům,
 - musí být bezúhonný,
 - nesmí mít vůči státu daňové nedoplatky a nedoplatky SZP.
 - Řemeslné – navíc vyžaduje odbornou způsobilost (kovářství, truhlářství, pekařství, atd.).
 - Vázané - je také nutné prokázat odbornou způsobilost (výroba tabáku, paliv, nebezpečných chemických látek, nakládání s nebezpečnými odpady, atd.).
- Koncesované – nutné získání koncese – státního povolení (výroba lihu, zbraní, provozování pohřební služby).

Podrobně viz Živnostenský zákon č.455/1991 Sb.

- Způsob a rozsah ručení – neomezeně celým majetkem.
- Oprávnění k řízení – řídí sám.
- Počet zakladatelů – jedna fyzická osoba.
- Nároky na počáteční kapitál – není povinnost.

- Administrativní náročnost – nízké, živnostenské oprávnění.
- Účast na zisku – zůstává celý podnikateli.
- Přístup ke kapitálu – velice omezený.
- Daňové zatížení – DzPFO.

V příloze č. 4 k zákonu č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání v platném znění jsou dle § 25 uvedeny mimo jiné tyto živnosti volné:

- 1) Poskytování služeb pro zemědělství, zahradnictví, rybníkářství, lesnictví a myslivost
- 2) Činnost odborného lesního hospodáře
- 3) Vyhotovování lesních hospodářských plánů a osnov
- 4) Nakládání s reprodukčním materiálem lesních dřevin

V příloze č. 3 k zákonu č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání v platném znění jsou dle § 25 uvedeny mimo jiné tyto živnosti koncesované:

- Silniční motorová doprava
 - nákladní vnitrostátní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně,
 - nákladní vnitrostátní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny,
 - nákladní mezinárodní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně,
 - nákladní mezinárodní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny,

Obchodní společnosti, jejich vztahy a chování v tržním prostředí řeší *obchodní právo*. Základní právní normou je zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. V ČÁSTI DRUHÉ, HLAVA I. se uvádí:

„Obchodní společnost (dále jen „společnost“) je právnickou osobou založenou za účelem podnikání, nestanoví-li právo Evropských společenství či zákon jinak. Společnostmi jsou veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost, evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. Evropské hospodářské zájmové sdružení a evropská společnost jsou upraveny též právem Evropských společenství a zvláštními právními předpisy. Společnost s ručením omezeným a akciová společnost mohou být založeny i za jiným účelem, pokud to zvláštní právní předpis nezakazuje.

(2) Nestanoví-li zákon jinak, mohou být zakladateli společnosti a účastnit se na jejím podnikání osoby fyzické i právnické.

(3) Činnost uvedenou v § 37 odst. 1 větě druhé může společnost vykonávat pouze pomocí osob tam uvedených.

Odpovědnost těchto osob podle zvláštních předpisů není dotčena.

(4) Fyzická nebo právnická osoba může být společníkem s neomezeným ručením pouze v jedné společnosti.

(5) Ustanovení upravující jednotlivé formy společností stanoví, v jakém rozsahu ručí společníci za závazky společnosti. Pro jejich ručení se použije obdobně ustanovení o ručení (§ 303 a násl.), pokud z jiných ustanovení tohoto zákona nevyplývá něco jiného. Je-li na majetek společnosti prohlášen konkurs, ručí společníci za závazky společnosti jen do výše, v níž věřitelé, kteří včas přihlásili své pohledávky, nebyli uspokojeni v konkursním řízení. (6) Po zániku společnosti ručí společníci za závazky společnosti stejně jako za jejího trvání. Pokud se společnost zrušuje s likvidací, ručí společníci

za její závazky do výše svého podílu na likvidačním zůstatku (§ 61 odst. 4), nejméně však v rozsahu, v němž za ně ručili za trvání společnosti. Mezi sebou se společníci vyrovnají tímž způsobem jako při ručení za trvání společnosti.“

3.2. Veřejná obchodní společnost (v.o.s)

Společník je při plnění svých povinností povinen postupovat s péčí řádného hospodáře“ (§ 79a obch. Zák.).

- Způsob a rozsah ručení – společnost odpovídá za své závazky celým svým majetkem. Společníci ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně.
- Oprávnění k řízení – všichni společníci, pokud není stanoveno jinak.
- Počet zakladatelů – minimálně dvě osoby (FO i PO).
- Nároky na počáteční kapitál – není povinnost vytvářet.
- Administrativní náročnost – nízké, sepsání společenské smlouvy.
- Účast na zisku – rovným dílem, pokud není stanoveno jinak.
- Přístup ke kapitálu – omezený.
- Daňové zatížení – daň z příjmu FO (DzPFO).

3.3. Komanditní společnost (k.s.)

- Způsob a rozsah ručení – komplementáři neomezeně, komanditisté do výše nesplacených vkladů.
- Oprávnění k řízení – řídí komplementář.
- Počet zakladatelů – min. 1 komanditista a 1 komplementář.
- Nároky na počáteční kapitál – komanditista musí vložit minimálně 5 000 Kč.
- Administrativní náročnost – nízká, společenská smlouva.
- Účast na zisku – ½ zisku komplementáři (dále dělí rovným dílem) a druhou komanditisté (dělí podle vkladů).
- Přístup ke kapitálu – omezené možnosti.
- Daňové zatížení – komplementáři DzPFO, komanditisté DzPPO.

3.4. Společnost s ručením omezeným (s. r. o.)

- Způsob a rozsah ručení – společníci ručí maximálně do výše nesplacených vkladů.
- Oprávnění k řízení – nejvyšší orgán je valná hromada, statutární orgán (jednatel) rozhoduje v obchodní činnosti, Dozorčí rada se zřizuje, stanoví-li tak spol. smlouva.
- Počet zakladatelů - 1 až 50.
- Nároky na počáteční kapitál – 200 000 Kč, každý společník minimálně 20 000 Kč.
- Administrativní náročnost – střední, společenská smlouva.

- Účast na zisku – podle poměru vkladů, není-li uvedeno jinak.
- Přístup ke kapitálu - více možností než předchozí formy.
- Daňové zatížení – DzPPO.

3.5. Akciová společnost (a.s.)

- Způsob a rozsah ručení - akcionáři neručí.
- Oprávnění k řízení – valná hromada volí představenstvo (statutární orgán) a dozorčí radu (kontrolní orgán).
- Počet zakladatelů – 1 PO nebo min. 2 FO.
- Nároky na počáteční kapitál – min. 2 mil. základní kapitál (při veřejném úpisu akcií min. 20 mil.).
- Administrativní náročnost – nejvyšší, kontrola ze strany státu.
- Účast na zisku – podle počtu a hodnoty vlastněných akcií.
- Přístup ke kapitálu – nejlepší možnosti.
- Daňové zatížení – dvojí zdanění.
- Povinnost zveřejňovat hospodářské a finanční informace – účetní výkazy, audit.

3.6. Podniky ve skupině

- Majetkové vztahy mezi podniky mohou mít různou podobu a je tím určen vliv jedné na druhou:
 - Rozhodující vliv – podnik (investor) vlastní v jiném podniku více než 50%-ní majetkový podíl (vztah mateřská-dceřiná společnost).
 - Podstatný vliv – podnik (investor) vlastní v jiném podniku nejméně 20%-ní majetkový podíl (vztah mateřská-přidružená společnost).
 - Společný vliv – několik podniků (investorů) vlastní (spoluovládají) jiný podnik (tzv. spolčený podnik).
- Menšinový vliv – podnik (investor) vlastní v jiném podniku méně než 20%-ní majetkový podíl (minoritní vlastník).

3.7. Družstvo

V českém právním systému se jedná o společenství neuzavřeného počtu osob založené za účelem podnikání či zajišťování hospodářských, sociálních, bytových či jiných potřeb svých členů. Obchodní firma družstva musí obsahovat označení družstvo. Družstvo musí tvořit minimálně 5 osob nebo dvě právnické osoby. Za porušení svých závazků odpovídá družstvo celým majetkem. Členové za závazky družstva neručí. Nejvyšší orgánem družstva je členská schůze. Statutárním orgánem družstva je představenstvo, za které navenek většinou může jednat jeho předseda nebo místopředseda.

3.8. Státní podnik

Státní podnik (zkráceně s. p.) je podnik, který je založen státem či jeho organizační složkou. Státní podniky vznikají většinou ze strategických důvodů; tj. stát nechce vydat do soukromých rukou klíčová odvětví ekonomiky (například telekomunikace, doprava či energetika). V čele státního podniku stojí většinou (například v Česku) ředitel, kterého jmenuje zakladatel celého podniku. Kontrolním orgánem bývá dozorčí rada, představenstvo, statutární orgán, známý například z akciové společnosti, zde neexistuje. Pravidla pro nakládání s majetkem jsou mnohem přísnější (podobně jako například ve státní správě; nejedná se totiž o majetek společnosti, ale státu).

Poslední formou v tomto výčtu jsou **neziskové organizace**. Nevládní (nebo nestátní) nezisková organizace je organizace zabývající se obecně prospěšnou činností, avšak nezřizovaná státem a na státu nezávislá. Nevládní (neziskové organizace NNO) v České republice jsou:

- občanské sdružení podle zákona č. 83/1990 Sb.,
- obecně prospěšná společnost podle zákona č. 248/1995 Sb.,
- nadace a nadační fondy podle zákona č. 227/1997 Sb.
- církevní právnická osoba podle zákona č. 3/2002 Sb.

Nevládní organizace často kritizují nedostatky a pochybení státu či jeho zákonodárné a výkonné moci, ovšem z principu nezávislosti neusilují o politické funkce. NNO nevytvářejí zisk. V ČR jsou to nejčastěji ekologické organizace (Greenpeace, Hnutí Duha, Děti Země), lidsko-právní organizace (česká pobočka Amnesty International, Liga lidských práv) a také organizace starající se o potřebné, mentálně postižené atd.

Literatura

KUPČÁK, J. 2006. Ekonomika lesního hospodářství. Brno, MZLU: 2. vyd. 258 s. ISBN 80-7157-998-X

SIVEK, J. 1997. Sdružování vlastníků lesa. Lesnická práce. 32 s. ISSN 0322-9254

SYNEK, M. a kol. 2006. Podniková ekonomika. Praha, C.H. Beck: 4. vyd. 475 s. ISBN 80-7179-892-4

<http://czso.cz>

zákon č. 455/1991Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon)

zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

Doporučení Komise EU 2003/61/ES ze dne 6. května 2003

Adresa autora:

Ing. Dalibor Šafařík

Ústav lesnické a dřevařské ekonomiky a politiky

Lesnická a dřevařská fakulta

Mendelova univerzita v Brně

Zemědělská 3

613 00 Brno

dalibor.safarik@mendelu.cz

LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA PODNIKÁNÍ V LESNÍM HOSPODÁŘSTVÍ

Klíčová slova: lesní hospodářství, právní předpisy, podnikání, živnostenské oprávnění

1. ÚVOD

Hospodaření v lesích není z pochopitelných důvodů oborem lidské činnosti, který by bylo možno vykonávat a zabývat se jím pouze při vědomí existence a znalosti ustanovení zákona č. 289/1995 Sb. lesního zákona, zákona č. 149/2003 Sb., o obchodu s reprodukčním materiálem lesních dřevin, zákona č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny a právních předpisů vydaných k jejich provedení. Podnikatel v lesním hospodářství, a to ať již má postavení vlastníka či člena managementu, se ve své praxi pravidelně setkává nebo může setkat taktéž se situacemi a vztahy, které se řídí pravidly obsaženými v jiných právních předpisech. K těm nejfrekventovanějším patří zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník a zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání.

Účelem předkládaného učebního textu je popsat základní principy a pravidla, v uvedených předpisech obsažená. Text je ovšem pouhým úvodem do problematiky, která je sama o sobě mnohem zajímavější, širší a zcela samozřejmě též mnohem komplikovanější. Proto by nebylo příliš moudré považovat jej za text, s jehož pomocí by bylo možné bezchybně vyřešit kteroukoliv právní situaci v oboru obchodního či živnostenského práva.

2. OBCHODNÍ ZÁKONÍK

Obchodní zákoník (zákon č. 513/1991 Sb., v platném znění) je základním předpisem (kodexem) samostatného právního odvětví soukromého práva¹⁹, nazývaného obchodní právo. Obchodní právo se vyvinulo samostatně už v průběhu minulého století v souvislosti s prudkým rozvojem výměny zboží a rozvojem kapitalismu jako společenského systému. Od ostatních právních odvětví se liší tím, že upravuje speciálně majetkoprávní postavení podnikatelů a vztahy mezi nimi, popř. i některé veřejnoprávní vztahy mezi podnikateli a státem, při výkonu podnikatelské činnosti.

2.1. Základní pojmy

Za podnikatele se podle obchodního zákoníku považují všechny osoby, které vykonávají jakoukoliv činnost, vykonávají-li ji

- a) soustavně,
- b) samostatně,
- c) vlastním jménem,
- d) na vlastní odpovědnost
- e) za účelem dosažení zisku,

¹⁹ Zjednodušeně lze konstatovat, že právo soukromé tvoří právní normy upravující vztahy mezi subjekty, které navzájem mají rovné postavení (princip ekvivalence), zatímco součástí práva veřejného jsou právní normy upravující vztahy mezi subjekty, jejichž postavení je charakterizováno vztahem nadřízenosti a podřízenosti (princip subordinace).

7samozřejmě mají-li k výkonu své činnosti příslušné oprávnění (např. živnostenské), pokud se toto vyžaduje. Jde konkrétně o osoby zapsané v obchodním rejstříku, osoby, podnikající na základě živnostenského oprávnění, osoby podnikající na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů (např. banky, investiční společnosti a fondy, daňoví poradci, auditoři) a fyzické osoby, které provozují zemědělskou výrobu a jsou zapsány do evidence podle zvláštních předpisů.

S pojmem podnikání souvisí i pojem podnik, kterým obchodní zákoník rozumí soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem k své povaze mají tomuto účelu sloužit. Podnik je považován za tzv. věc hromadnou a na jeho právní poměry se použijí ustanovení o věcech v právním smyslu. Tím není dotčena působnost zvláštních právních předpisů vztahujících se k nemovitým věcem, předmětům průmyslového a jiného duševního vlastnictví, motorovým vozidlům apod., pokud jsou součástí podniku.

2.2. Subjekty právních vztahů v obchodním právu

Jak bylo uvedeno shora, právních vztahů vyskytujících se v odvětví obchodního práva se účastní především fyzické a právnické osoby jako podnikatelé, popř. jako osoby účastnící se na podnikání jiných fyzických a právnických osob.

Pojem „fyzická osoba“ patrně nevyžaduje žádný doplňující komentář. K pojmu „právnická osoba“ a k působení právnických osob v obchodním právu je ovšem vhodné takový komentář uvést.

Právnická osoba není pojmem označujícím fenomén existující v reálném světě, tj. ve světě vně právního řádu, jehož existenci by právní řád pouze akceptoval a odrážel. Jde o pojem vytvořený již před mnoha staletími právním řádem samotným. Jeho obecná definice se podává obtížně a pro účely tohoto textu ani není zapotřebí ji hledat – za právnické osoby budiž považována všechna uskupení osob nebo majetku, o kterých právní předpisy stanoví, že jsou právnickými osobami.

Nejtypičtějšími představiteli právnických osob majících postavení podnikatelů jsou obchodní společnosti, což jsou taková spojení fyzických nebo právnických osob, která mají vlastní právní subjektivitu a byla založena za účelem podnikání. Obchodními společnostmi podle obchodního zákoníku jsou:

- veřejná obchodní společnost,
- komanditní společnost,
- společnost s ručením omezeným,
- akciová společnost

Pro všechny obchodní společnosti je typické, že se zakládají společenskou (u akciové společnosti zakladatelskou) smlouvou a v případech, kdy společnost může být založena jen jedním subjektem, zakladatelskou listinou. Dnem vzniku společnosti je den, ke kterému je společnost zapsána do obchodního rejstříku. Obdobně zánik společnosti je spojen s dnem jejího výmazu z obchodního rejstříku.

Každá obchodní společnost si vytváří soustavu vlastních orgánů, které o záležitostech společnosti rozhodují a jednají jejím jménem při styku s okolím. Z tohoto pohledu je

nejdůležitější tzv. statutární orgán, který je oprávněn vystupovat jménem společnosti navenek ve všech záležitostech. Statutárním orgánem může být jak jednotlivá fyzická osoba (jednatel společnosti s ručením omezeným) tak kolektivní orgán (představenstvo akciové společnosti). Jeho označení a postavení vymezují zakládací dokumenty společnosti. Statutární orgán se zapisuje do obchodního rejstříku.

Vztah člena statutárního orgánu a společnosti není pracovněprávním, nýbrž obchodněprávním vztahem, který se řídí smlouvou o výkonu funkce uzavřenou mezi společností a členem statutárního orgánu, popř. není-li taková smlouva uzavřena, ustanoveními obchodního zákoníku o mandátní smlouvě. V minulosti vznikající situace, kdy členové statutárního orgánu uzavírali se společností pracovní smlouvy na výkon práce svým rozsahem a charakterem se shodující s činností člena statutárního orgánu, byly považovány za protiprávní a uzavřené pracovní smlouvy za neplatné. Od 1.1.2012 došlo v této oblasti k významné změně, když obchodní zákoník od uvedeného data umožňuje, aby obchodní vedení společnosti bylo zajišťováno v rámci pracovněprávního vztahu, který může vzniknout nejen mezi společností a členy statutárního orgánu, nýbrž i mezi společností a třetí osobou. Odpovědnost členů statutárních orgánů tím ale není dotčena, tj. jestliže člen statutárního orgánu podle obchodního zákoníku odpovídá za škodu způsobenou vlastními pochybeními bez omezení rozsahu, neznamená uzavření pracovní smlouvy, že by tato odpovědnost byla snížena na rozsah tří průměrných měsíčních platů, jak náhradu škody pro případ jiné než úmyslně způsobené škody limituje zákoník práce.

Z čtveřice možných typů obchodních společností je v podnikatelské praxi nejčastěji využívána forma společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti.

Společnost s ručením omezeným je tvořena společníky, kteří svým osobním majetkem ručí za závazky společnosti pouze do výše svého nesplaceného vkladu, zapsaného v obchodním rejstříku (proto jde o společnost s omezeným ručením). Společnost sama ovšem odpovídá za porušení svých závazků zásadně a vždy celým svým majetkem. Společnost s ručením omezeným může být založena jednou nebo více fyzickými či právnickými osobami. Maximální počet společníků je omezen na padesát. Každý ze společníků musí složit majetkový vklad v penězích nebo jiné formě, jehož hodnota musí činit minimálně 20.000 Kč, přičemž součet vkladů všech společníků, tzv. základní kapitál, musí být nejméně 200 000 Kč.

Společnost se zakládá společenskou smlouvou (je-li zakladatelů víc) nebo zakládací listinou (je-li společnost založena jen jedním zakladatelem), které musí mít formu notářského zápisu. Společnost vzniká ke dni svého zápisu do obchodního rejstříku. Souhrn práv a povinností a jim odpovídající účast na společnosti u jednotlivých společníků vyjadřuje tzv. obchodní podíl. Ten je většinou (nestanoví-li zakládací dokument společnosti něco jiného) určen poměrem vkladů společníků k základnímu kapitálu společnosti a vyjadřuje se procentem nebo zlomkem. Za trvání společnosti nemůže společník disponovat vkladem (ten je majetkem společnosti), ale pouze svým obchodním podílem. Každý společník přitom může mít pouze jeden obchodní podíl. Rozsah možných dispozic s obchodním podílem a jejich podmínky upravuje společenská smlouva.

Společnost s ručením omezeným má povinně dva orgány – valnou hromadu a jednatele (jednoho nebo více). Nepovinným orgánem společnosti je dozorčí rada, přičemž společníci si ve společenské smlouvě mohou dohodnout i vznik orgánů jiných. Valná hromada je nejvyšším orgánem společnosti a je tvořena společníky. Mezi její nejdůležitější práva patří schvalovat roční účetní uzávěrku, rozdělení zisku a úhradu ztrát, rozhodovat o změně společenské smlouvy, jmenovat a odvolávat jednatele a rozhodovat o jejich odměňování, jmenovat a odvolávat členy dozorčí rady a rozhodovat o jejich odměňování a rozhodovat o

zrušení společnosti. Jednatelé jsou statutárním orgánem společnosti. Jejich základní povinností je zajistit vedení předepsané evidence a účetnictví, vést seznam společníků a informovat je o záležitostech společnosti. Dozorčí rada se zřizuje jen v případech, že tak určí společenská smlouva. Vykonává především kontrolní působnost ve vztahu k jednatelům společnosti. Společnost ručením omezeným povinně vytváří rezervní fond.

Akciová společnost je společnost, jejíž základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií o určité jmenovité hodnotě. Akciová společnost odpovídá za porušení svých závazků celým svým majetkem, akcionář neručí za závazky společnosti. Společnost zakládá buď jeden nebo více zakladatelů. Akciová společnost se zakládá buď na základě výzvy k upisování akcií (tzv. postupné čili sukcesivní zakládání), pak musí její základní kapitál dosahovat nejméně 20.000.000,- Kč, nebo bez výzvy k upisování akcií (tzv. jednorázové čili simultánní zakládání); v takovém případě je minimální výše základního kapitálu stanovena na 2.000.000,- Kč. U obou typů musí zakladatelé uzavřít zakladatelskou smlouvu nebo, je-li zakladatel jen jeden, podepsat zakladatelskou listinu, obě ve formě notářského zápisu. Jejich podstatné části jsou odlišné podle způsobu založení společnosti. Rovněž akciová společnost vzniká ke dni zápisu do obchodního rejstříku.

Podíl společníka na podnikání společnosti je vyjádřen v akcii, což je cenný papír vydaný akciovou společností, se kterým se spojují práva jeho majitele podílet se na řízení společnosti, na zisku společnosti a na likvidačním zůstatku při zániku společnosti. Součet nominálních hodnot všech akcií společnosti se rovná jejímu základnímu kapitálu. Akcie má buď listinnou podobu, nebo je zaknihovaná. Akcie mohou mít dvojí formu - na jméno a na majitele. Akcie je cenným papírem, který může být předmětem obchodu a akcionář s ní může disponovat. Kromě tohoto práva disponovat s akciemi má akcionář ještě právo podílet se na řízení společnosti (je zajištěno hlasovacím právem na valné hromadě), právo na podíl na zisku (tzv. dividenda) a právo na podíl na likvidačním zůstatku společnosti. Obchodní zákoník přiznává zvláštní právní ochranu tzv. minoritním akcionářům. Akciová společnost má tři obligatorní orgány – valnou hromadu, představenstvo a dozorčí radu. Případná existence dalších orgánů musí být upravena stanovami společnosti.

Valná hromada je nejvyšším orgánem akciové společnosti. Rozhoduje o všech zásadních otázkách činnosti akciové společnosti, zejména o změně stanov, o zvýšení a snížení základního jmění, volí a odvolává členy představenstva, volí a odvolává členy dozorčí rady a jiných orgánů určených stanovami, schvaluje účetní závěrku, rozhoduje o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty a stanovení tantiém (tj. odměn členů představenstva a dozorčí rady), o odměňování členů představenstva a dozorčí rady, o podání žádosti o povolení k veřejnému obchodování s akciemi společnosti a o zrušení veřejné obchodovatelnosti akcií a o zrušení společnosti. Stanovy mohou určit další otázky v okruhu výhradní působnosti valné hromady.

Představenstvo společnosti je statutárním orgánem společnosti, který zároveň řídí činnost celé společnosti a jedná jejím jménem. Představenstvo musí mít nejméně tři členy; to neplatí pouze v případě, že jde o společnost s jediným akcionářem – pak stačí představenstvo jednočlenné. Členové představenstva volí svého předsedu, přičemž představenstvo samotné rozhoduje většinou hlasů svých členů určenou stanovami nebo (pokud se stanov k této otázce nevyjadřují) většinou hlasů všech členů; každý člen představenstva má přitom jeden hlas. Představenstvo rozhoduje o všech záležitostech, které zákon nebo stanov nevyhradily valné hromadě. Jelikož se jedná o orgán kolektivní, měly by stanov vymezit, kdo z členů představenstva jedná jménem společnosti navenek a jakým způsobem, jinak je oprávněn takto vystupovat každý z členů představenstva.

Dozorčí rada je kontrolním orgánem, který dohlíží na činnost představenstva a celou činnost společnosti. Přezkoumává roční účetní uzávěrku a návrh na rozdělení zisku a předkládá o tom své vyjádření valné hromadě. Dozorčí rada musí mít nejméně tři členy. Pro výkon své pravomoci má dozorčí rada oprávnění nahlížet do všech dokladů, zúčastňovat se valné hromady a valnou hromadu i svolat. Akciová společnost povinně vytváří rezervní fond. Zrušení společnosti nastává v obdobných případech jako u ostatních obchodních společností a zaniká výmazem z obchodního rejstříku.

2.3. Pravidla hospodářské soutěže

Jedním z vůdčích principů jednání fyzických i právnických osob v obchodněprávních vztazích je jednání za účelem maximalizace vlastního prospěchu. Jelikož tento zájem je všem nebo přinejmenším nesporné většině fyzických a právnických osob společný, stojí tyto subjekty vůči sobě převážně v konkurenčním vztahu. Souhrn konkurenčních vztahů všech subjektů v obchodních vztazích vytváří hospodářskou soutěž. Účast v hospodářské soutěži podléhá pravidlům, jejichž vznik a zakotvení si vynutily negativní zkušenosti s funkčností, či spíše poruchami funkčnosti hospodářské soutěže nepodléhající regulaci. Tato pravidla spočívají zejména v zákazu zneužití účasti v hospodářské soutěži, čímž je myšleno jednak nekalé soutěžní jednání (nekalá soutěž), jednak nedovolené omezování hospodářské soutěže.

Nedovolené omezování hospodářské soutěže upravuje za tímto účelem zvlášť vydaný samostatný zákon č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže a o změně některých zákonů (zákon o ochraně hospodářské soutěže), v platném znění, který de facto doplňuje právní úpravu obsaženou v pramenech tzv. evropského práva, konkrétně ve Smlouvě o založení Evropského společenství (čl. 81 a 82), a v Nařízení Rady (ES) č. 1/2003, o provádění pravidel hospodářské soutěže stanovených v člancích 81 a 82 Smlouvy. Za nedovolené omezování hospodářské soutěže se podle těchto pramenů práva považují zejména dohody narušující soutěž (tzv. kartelové dohody), zneužití dominantního či monopolního postavení na trhu a v některých případech i vznik dominantního nebo monopolního postavení, přičemž posledně jmenovaná oblast je kontrolována cestou úředního schvalování fúzí. Nad dodržováním popsaných pravidel hospodářské soutěže dohlíží zvláštní státní orgán – Úřad pro ochranu hospodářské soutěže, který sídlí v Brně, v některých případech je příslušným orgánem přímo Evropská komise.

Nekalou soutěží, jejíž charakter a typové skutkové podstaty jsou vymezeny přímo v obchodním zákoníku, je pak každé jednání v hospodářské soutěži, které je v rozporu s dobrými mravy soutěže a je způsobilé přivodit újmu jiným soutěžitelům nebo spotřebitelům. Typickou nekalou soutěží je zejména klamavá reklama, klamavé označování zboží a služeb, vyvolávání nebezpečí záměny, parazitování na pověsti podniku, výrobků či služeb jiného soutěžitele, podplácení, zlehčování, srovnávací reklama, porušování obchodního tajemství a ohrožování zdraví spotřebitelů a životního prostředí.

2.4. Obchodní závazkové vztahy

Účast v hospodářské soutěži je z strany podnikatelů realizována především účastí v závazkových vztazích. Závazkový právní vztah lze obecně charakterizovat jako právní vztah mezi dvěma subjekty – dlužníkem a věřitelem, ze kterého věřiteli vzniká právo na plnění (pohledávka) vůči dlužníkovi a dlužníkovi povinnost splnit věřiteli závazek svým obsahem odpovídající pohledávce věřitele. Obsahem závazku je povinnost něco dát, něco konat, něčeho se zdržet nebo něco trpět, obsahem pohledávky je právo uvedená plnění požadovat.

Závazkové vztahy upravené obchodním zákoníkem bývají nazývány obchodní závazkové vztahy – obchody.

Hlavní skupinu obchodních závazkových vztahů tvoří tzv. relativní obchody. Jejich relativní povaha spočívá v tom, že vztah je podroben obchodnímu zákoníku v závislosti na postavení jeho účastníků při jeho uzavírání a na poměru, v jakém se předmět závazkového vztahu má k tomuto postavení. K relativním obchodům patří

- vztahy mezi podnikateli, je-li při jejich vzniku s přihlédnutím ke všem okolnostem zřejmé, že se týkají jejich podnikatelské činnosti, a
- vztahy mezi státem, státní organizací nebo samosprávnou územní jednotkou na jedné straně a podnikatelem při jeho podnikatelské činnosti na straně druhé, jestliže se týkají zabezpečování veřejných potřeb

Tyto vztahy se řídí obchodním zákoníkem. Nejsou-li popsané podmínky splněny, řídí se vztah mezi účastníky zákoníkem občanským, pokud ovšem účastníci nepodřídili vzájemný vztah ustanovením obchodního zákoníku vzájemnou dohodou mající písemnou formu. Je nutno upozornit na skutečnost, že jestliže taková dohoda směřuje ke zhoršení právního postavení účastníka smlouvy, který není podnikatelem, je neplatná.

Druhou velkou skupinou obchodů jsou tzv. absolutní obchody. Absolutními obchody se nazývají závazkové právní vztahy, které se řídí obchodním zákoníkem bez ohledu na to, kdo je jejich stranou a v jaké souvislosti do nich účastníci vstupují. Okruh těchto vztahů je vymezen smluvními typy uvedenými v § 261 odst. 3 obchodního zákoníku, a patří mezi ně např. smlouva o běžném účtu.

Nejčastějším typem závazkového právního vztahu, s nímž se setkáváme v lesním hospodářství, je vztah založený kupní smlouvou. Kupní smlouvou se prodávající zavazuje dodat kupujícímu movitou věc (zboží) určenou jednotlivě nebo co do množství a druhu a převést na něho vlastnické právo k této věci a kupující se zavazuje zaplatit kupní cenu.

Kupní smlouva, stejně jako kterákoliv smlouva obecně, je shodným projevem vůle účastníků. Prvním krokem k jejímu vzniku je návrh na uzavření smlouvy. Jako projev vůle k uzavření smlouvy, určený jedné nebo více osobám, musí vyhovovat požadavkům na platnost právních úkonů a musí obsahovat minimálně podstatné části, určené pro daný smluvní typ zákonem; v případě kupní smlouvy jsou jimi určení prodávané věci (věci) a kupní cena, popř. způsob jejího určení. Je na navrhovateli, zda k návrhu připojí i části další, pro něj důležité.

Návrh má zpravidla stejnou formu jako pozdější smlouva. Navrhovatel je návrhem vázán po dobu, kterou buď v návrhu sám určil pro jeho přijetí (návrh je pak po tuto dobu neodvolatelný), nebo po dobu přiměřenou povaze navrhované smlouvy. Tato doba se nazývá akceptační lhůta. Její počátek stanoví zákon s ohledem na způsob, jakým byl návrh předložen. Byl-li návrh učiněn způsobem umožňujícím okamžitá sdělení (telefon, fax), začíná akceptační lhůta běžet od okamžiku doručení adresátovi. Návrh na uzavření smlouvy zaniká (ztrácí účinnost) jestliže navrhovateli dojde jeho odmítnutí, nebo pokud uplyne akceptační lhůta.

Pokud je návrh přijat (tzv. akceptace) dojde ke vzniku smlouvy. Za okamžik přijetí se považuje doručení akceptace na adresu navrhovatele. Po tomto okamžiku už není možné návrh ani jeho přijetí odvolat.

Smlouva jen tehdy, dohodnou-li se strany na celém jejím obsahu. Proto přijetí návrhu, které by obsahovalo dodatky, omezení, výhrady nebo jiné změny je odmítnutím a považuje se za nový návrh k uzavření smlouvy, který opět musí být výslovně přijat, aby k uzavření došlo.

Výjimkou z tohoto pravidla jsou případy, kdy sice nedojde k dohodě o celém obsahu smlouvy, ovšem strany si určí způsob, jakým bude tato chybějící část dodatečně doplněna.

Uzavřením kupní smlouvy vznikají prodávajícímu zejména tyto povinnosti:

- a) dodat zboží v množství, jakosti a provedení, jež určuje smlouva, a zabalit zboží nebo opatřit pro přepravu způsobem stanoveným ve smlouvě, jinak v jakosti a provedení, jež se hodí pro účel stanovený ve smlouvě, nebo není-li tento účel ve smlouvě stanoven, pro účel, k němuž se takové zboží zpravidla užívá.
- b) předat doklady, jež jsou nutné k převzetí a k užívání zboží,
- c) dodat zboží v den, který je ve smlouvě určen nebo určen způsobem stanoveným ve smlouvě, nebo kdykoli během lhůty, která je ve smlouvě určena nebo určena způsobem stanoveným ve smlouvě, ledaže ze smlouvy nebo z účelu smlouvy, jenž byl prodávajícímu znám při uzavření smlouvy, vyplývá, že dobu dodání v rámci této lhůty určuje kupující; není-li doba dodání zboží smluvně stanovena, je prodávající povinen bez vyzvání kupujícího dodat zboží ve lhůtě přiměřené s přihlédnutím k povaze zboží a k místu dodání, nebo, není-li doba dodání zboží smluvně stanovena, ve lhůtě přiměřené s přihlédnutím k povaze zboží a k místu dodání.

Pokud prodávající zboží dohodnutém množstvím, jakostí a provedením nedodá, má zboží vady. Za vady zboží se považuje i dodání jiného zboží, než určuje smlouva a vady v dokladech nutných k užívání zboží. Proávající odpovídá za vadu, kterou má zboží v okamžiku, kdy přechází nebezpečí škody na zboží na kupujícího, i když se vada stane zjevnou až po této době. Proávající ovšem neodpovídá za vady zboží, o kterých kupující v době uzavření smlouvy věděl nebo s přihlédnutím k okolnostem, za nichž byla smlouva uzavřena, musel vědět, ledaže se vady týkají vlastností zboží, které zboží mělo mít podle smlouvy.

Pozor – v obchodních vztazích se nepoužijí ustanovení o zákonné záruce za vady a o záručních dobách známá z občanského zákoníku, tj. o odpovědnosti prodávajícího za to, že dodané zboží bude po určitou dobu způsobilé pro použití ke smluvenému, jinak k obvyklému účelu, nebo že si zachová smluvené, jinak obvyklé vlastnosti. Domáhat se nároků z vad zboží vzniklých až po nabytí vlastnického práva kupujícím je možné pouze v případě, že je to mezi stranami smlouvy sjednáno!

Je-li dodáním zboží s vadami porušena smlouva podstatným způsobem²⁰, může kupující:

- a) požadovat odstranění vad dodáním náhradního zboží za zboží vadné, dodání chybějícího zboží a požadovat odstranění právních vad,
- b) požadovat odstranění vad opravou zboží, jestliže vady jsou opravitelné,
- c) požadovat přiměřenou slevu z kupní ceny, nebo
- d) odstoupit od smlouvy.

Mezi těmito nároky je povinen si vybrat. Volba však kupujícímu náleží, jen jestliže ji oznámí prodávajícímu ve včas zasláném oznámení vad nebo bez zbytečného odkladu po tomto oznámení. Uplatněný nárok nemůže kupující měnit bez souhlasu prodávajícího. Pokud se

²⁰ Porušení smlouvy je podstatné, jestliže strana porušující smlouvu věděla v době uzavření smlouvy nebo v této době bylo rozumné předvídat s přihlédnutím k účelu smlouvy, který vyplynul z jejího obsahu nebo z okolností, za nichž byla smlouva uzavřena, že druhá strana nebude mít zájem na plnění povinností při takovém porušení smlouvy. V pochybnostech se má za to, že porušení smlouvy není podstatné.

ukáže, že vady zboží jsou neopravitelné nebo že s jejich opravou by byly spojeny nepřiměřené náklady, může kupující požadovat dodání náhradního zboží, požádá-li o to prodávajícího bez zbytečného odkladu poté, kdy mu prodávající oznámil tuto skutečnost. Neodstraní-li prodávající vady zboží v přiměřené dodatečné lhůtě nebo oznámí-li před jejím uplynutím, že vady neodstraní, může kupující odstoupit od smlouvy nebo požadovat přiměřenou slevu z kupní ceny.

Je-li dodáním zboží s vadami smlouva porušena nepodstatným způsobem, může kupující požadovat buď dodání chybějícího zboží a odstranění ostatních vad zboží, nebo slevu z kupní ceny.

Kupujícímu vznikají uzavřením kupní smlouvy tyto základní povinnosti:

- a) zaplatit dohodnutou kupní cenu,
- b) učinit úkony, kterých je třeba k tomu, aby prodávající mohl dodat zboží.

Nebezpečí škody na zboží přechází na kupujícího v době, kdy převezme zboží od prodávajícího, nebo jestliže tak neučiní včas, v době, kdy mu prodávající umožní nakládat se zbožím a kupující poruší smlouvu tím, že zboží nepřeveze. Vlastnické právo ke zboží kupující nabývá, jakmile je mu dodané zboží předáno, popř., když získá oprávnění zásilkou nakládat.

3. ŽIVNOSTENSKÝ ZÁKON

Jak bylo uvedeno, je k výkonu podnikání vedle faktického výkonu činnosti mající znaky činnosti podnikatelské, v případech, kdy to právní předpisy vyžadují (což jsou téměř všechny v praxi myslitelné případy) zapotřebí oprávnění uděleného orgánem veřejné moci v oblasti veřejného, konkrétně správního práva. K základním typům takovýchto oprávnění patří v České republice oprávnění živnostenské, a to i vzhledem k výčtu podnikatelů obsaženém v § 2, odst. 2 obchodního zákoníku, podle jehož písm. b) je podnikatelem též „osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění“. Rozdíl mezi tím, jak se podnikáním zabývá právo obchodní a právo správní lze zjednodušeně vyjádřit tak, že obchodní zákoník upravuje vztahy mezi podnikateli navzájem, zatímco živnostenský zákon (zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v platném znění) související předpisy upravují vztah mezi podnikatelem a státem, tj. v oblasti práva veřejného.

Klíčovým pojmem práva živnostenské správy je pojem živnost, který je definován jako soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených živnostenským zákonem. Tato definice se v zásadě shoduje s obecnou legální definicí podnikání podávanou v § 2, odst. 1 obchodního zákoníku. Sám živnostenský zákon však z okruhu živností celou řadu činností splňujících uvedené znaky vylučuje, a to vzhledem ke skutečnosti, že podmínky pro provozování a výkon těchto činností vymezují zvláštní předpisy. Tak nejsou živností např. činnosti při výkonu povolání lékařů, lékárníků, stomatologů, činnost veterinárních lékařů, činnost znalců, tlumočnicků, činnost advokátů, notářů a patentových zástupců atd.

Je nutno si uvědomit, že ve výčtu činností, které podle živnostenského zákona nejsou živností, chybí činnosti, k jejichž výkonu je podle zákona č. 289/1995 Sb. zákona č. 149/2003 zapotřebí licence. To znamená, že držitelé licence jsou povinni, pokud licencovanou činností vykonávají v rozsahu, který vykazuje znaky podnikatelské činnosti, mít k jejímu výkonu i živnostenské oprávnění.

3.1. Druhy živností

Podle okamžiku vzniku živnostenského oprávnění se živnosti dělí na živnosti ohlašovací a živnosti koncesované. Rozdíl mezi nimi spočívá v tom, že zatímco živnostenské oprávnění u živnosti ohlašovací vzniká dnem ohlášení živnosti příslušnému živnostenskému úřadu (při splnění níže uvedených podmínek), je vznik oprávnění k provozování živnosti koncesované vázán na udělení státního souhlasu – tzv. koncese.

3.2. Podmínky pro provozování živnosti a vznik živnostenského oprávnění

Podmínky pro provozování živností, a to jak ohlašovacích, tak koncesovaných, lze rozdělit na všeobecné a zvláštní. Všeobecnými podmínkami pro provozování živnosti jsou dosažení 18-ti let věku, způsobilost k právním úkonům a bezúhonnost.

Podmínku bezúhonnosti nesplňují osoby, které byly pravomocně odsouzeny pro trestný čin spáchaný úmyslně, ať již samostatně nebo v souběhu s jinými trestnými činy, a byl jim uložen nepodmíněný trest odnětí svobody v trvání nejméně jednoho roku, nebo pro trestný čin spáchaný úmyslně, jestliže byl tento trestný čin spáchán v souvislosti s podnikáním, to neplatí pokud se na takovou osobu hledí, jako by nebyla odsouzena.

Zvláštními podmínkami pro provozování živnosti jsou podmínky týkající se odborné nebo jiné způsobilosti. Jsou stanoveny rozdílně podle konkrétních živností. Existence zvláštních podmínek je podstatou rozdělení ohlašovacích živností na živnost volnou a živnosti řemeslné a živnosti vázané. Pro provozování živnosti volné se prokázání odborné způsobilosti nepožaduje.

Z hlediska hospodaření v lesích je významné, že s účinností od 1.7.2008 řadí živnostenský zákon, resp. nařízení vlády č. 278/2008 Sb. k oborům činností náležející do živnosti volné též

- a) poskytování služeb pro zemědělství, zahradnictví, rybníkářství, lesnictví a myslivost
- b) činnost odborného lesního hospodáře
- c) vyhotovování lesních hospodářských plánů a osnov a
- d) nakládání s reprodukčním materiálem lesních dřevin.

Rovněž živnosti koncesované jsou spojeny se splněním zvláštních podmínek, které jsou stanoveny taxativně v příloze č. 3 živnostenského zákona a jsou poměrně přísné.

Živnost nemůže provozovat fyzická nebo právnická osoba, u které nastaly tzv. překážky provozování živnosti. Jde o osoby, na jejichž majetek byl prohlášen konkurs, ode dne prodeje podniku jedinou smlouvou v rámci zpeněžení majetkové podstaty v době běhu lhůty podle zvláštního právního předpisu, nebo ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým soud ukončil provozování podniku nebo ode dne určeného v tomto rozhodnutí jako den ukončení provozování podniku. Překážka pro provozování živnosti je dána rovněž na straně fyzické nebo právnické osoby po dobu 3 let od právní moci rozhodnutí o zamítnutí insolvenčního návrhu proto, že majetek dlužníka nebude postačovat k úhradě nákladů insolvenčního řízení. Živnost dále nemůže provozovat fyzická nebo právnická osoba, a to po dobu 3 let od právní moci rozhodnutí o zrušení konkursu proto, že majetek dlužníka je zcela nepostačující pro uspokojení věřitelů. Překážka pro provozování živnosti je konečně dána u fyzických osob, kterým byl soudem nebo správním orgánem uložen trest nebo sankce zákazu činnosti týkající se provozování živnosti v oboru nebo příbuzném oboru, a u podnikatelů, kterým bylo zrušeno živnostenské oprávnění rozhodnutím živnostenského úřadu pro porušení zákona

Pokud podnikatel uvedené podmínky nesplňuje, popřípadě je splňuje jen u jedné z živností a chce provozovat živností víc, může situaci vyřešit tím, že ustanoví tzv. odpovědného zástupce, který odborné nebo jiné předpoklady pro výkon živnosti má. Odpovědný zástupce je fyzická osoba ustanovená podnikatelem, která odpovídá za řádný provoz živnosti a za dodržování živnostenskoprávních předpisů a je k podnikateli ve smluvním vztahu. a odpovídá za dodržování předpisů a řádný provoz živnosti. Institut odpovědného zástupce hraje roli i tehdy, je-li podnikatelem právnická osoba a má-li jít o provozování živnosti koncesované nebo, u živností ohlašovacích, živnost řemeslnou nebo vázanou.

Fyzická nebo právnická osoba, která hodlá provozovat ohlašovací živnost, je povinna to ohlásit živnostenskému úřadu. Ohlášení živnosti se předkládá na tiskopise vydaném Ministerstvem průmyslu a obchodu. Splnil-li ohlašovatel všechny podmínky stanovené zákonem, provede živnostenský úřad zápis do živnostenského rejstříku do 5 dnů ode dne doručení ohlášení a vydá podnikateli výpis. Tímto výpisem pak podnikatel prokazuje své živnostenské oprávnění; do doby vydání výpisu je prokazuje stejnopisem ohlášení s prokázaným doručením živnostenskému úřadu, a to i prostřednictvím kontaktního místa veřejné správy.

Osoba, která hodlá provozovat koncesovanou živnost, podá žádost o vydání koncese u živnostenského úřadu. Žádost se rovněž předkládá na tiskopise vydaném Ministerstvem průmyslu a obchodu. Před rozhodnutím o koncesi živnostenský úřad zjišťuje, zda jsou splněny všeobecné a zvláštní podmínky pro provozování živnosti a zda netrvá překážka provozování živnosti. Pokud nejsou zjištěny nedostatky, živnostenský úřad vydá rozhodnutí o udělení koncese a do 5 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí provede zápis do živnostenského rejstříku a podnikateli vydá výpis.

Živnostenské oprávnění zaniká většinou smrtí fyzické osoby nebo zánikem právnické osoby, jinak uplynutím času, vzniklo-li na dobu určitou z rozhodnutí živnostenského úřadu.

3.3. Státní správa

Státní správu v oblasti živnostenského podnikání vykonávají živnostenské úřady, jimiž jsou obecní živnostenské úřady, kterými jsou odbory obecních úřadů obcí s rozšířenou působností (na území hlavního města Prahy živnostenské odbory úřadů městských částí určených Statutem hlavního města Prahy), krajské živnostenské úřady, kterými jsou odbory krajských úřadů (na území hlavního města Prahy živnostenský odbor Magistrátu hlavního města Prahy) a Živnostenský úřad České republiky, jehož působnost vykonává ministerstvo průmyslu a obchodu. Živnostenské úřady v rámci výkonu státní správy vedou živnostenské rejstříky. Hlavním projevem činnosti živnostenských úřadů je vedle vyřizování agendy živnostenských oprávnění také živnostenská kontrola. Při ní živnostenské úřady zjišťují, zda a jak jsou plněny povinnosti stanovené živnostenským zákonem a ustanoveními zvláštních zákonů vztahujícími se na živnostenské podnikání a podmínky provozování živnosti uložené v koncesní listině. V rámci živnostenské kontroly pak mohou živnostenské úřady udělovat i sankce za zjištěná porušení zákona. Zvláštní postavení mezi nimi má neoprávněné podnikání, které může být stíháno pokutou až do výše 1.000.000,– Kč. Vedle toho není vyloučeno ani trestní stíhání za trestný čin neoprávněného podnikání. Za jiná porušení zákona mohou živnostenské úřady uložit pokutu až do výše 1.000.000,– Kč.

Kontaktní adresa autora:

JUDr. Ing. Martin Flora, Dr.
Mendelova univerzita v Brně,

fakulta lesnická a dřevařská,
Ústav lesnické a dřevařské ekonomiky a politiky
e-mail.: flora@vfh.cz

STRUKTURA PRACOVNÍKŮ V LESNÍM HOSPODÁŘSTVÍ A JEDNOTLIVÝCH TYPECH PODNIKŮ

1. STRUKTURA PRACOVNÍKŮ V LESNÍM HOSPODÁŘSTVÍ

Diferenciace a struktura pracovníků podle obsahu jejich činnosti je důsledkem dělby práce. Podle **kategorií** se rozlišují pracovníci, kteří vykonávají práce výrobní (manuální), řídicí (manažerské), administrativní, pomocné apod. V lesním hospodářství (LH) a v jeho podnicích se pracovníci rozdělují do kategorií: dělníci, manažeři, pomocní a obsluhující pracovníci, učni.

Dělníci (angl. workmen) jsou nejpočetnější kategorií pracovníků LH (jejich podíl se pohybuje okolo 70–80 % z celkového počtu pracovníků), zúčastňující se výrobní činnosti bezprostředně a převážně fyzicky. Uskutečňují pracovní operace v hlavních činnostech lesní výroby (pěstební a těžební činnosti), v pomocných provozech (údržby a opravy, služby ap.), v přidružených výroбах (stavební, dřevařské, strojní, zemědělské atd.).

Kategorii dělníků lze členit podle různých hledisek např.: podle místa, na kterém pracují, podle druhu a délky pracovního poměru, podle kvalifikace.

Podle *pracovního místa* (pozice, profese) jde o dělníky v lesnické činnosti (hlavní činnost) anebo v jiných činnostech (pomocné provozy, přidružené výroby).

Podle *druhu a délky pracovního poměru* se dělníci v LH člení na stálé, stálé zvláštní a sezónní. *Stálí* dělníci jsou zaměstnáváni zpravidla po celý kalendářní fond roku v pracovním poměru na dobu neurčitou. *Stálí zvláštní* jsou zaměstnáváni opakovaně po určitou část roku, s ohledem na sezónnost prací (např. práce v lesních školkách), v pracovním poměru na dobu určitou. *Sezónní* dělníci jsou přijímáni krátkodobě na sezónní práce (obnova lesa, zpracování kalamity apod.), zpravidla na základě dohody o pracovní činnosti či dohody o provedení práce.

Podle *kvalifikace* lze dělníky členit na:

- *zaučené*, kteří získali potřebné znalosti na vykonávání určených, obvykle méně náročných prací krátkou instruktáží,
- *zaškolené*, kteří získali kvalifikaci dlouhodobějším (několikatýdenním) kurzem, úzce specializovaným,
- *vyučené*, kteří získali kvalifikaci v příslušném učebním oboru.

Manažery (management, podle angl. to manage – „řídit“) tvoří zpravidla zaměstnanci, kteří jménem vlastníků řídí a vykonávají kontrolu nad činnostmi firmy. Organizace a řízení práce ve vztahu k lidským zdrojům patří k *hlavním funkcím managementu* a spočívá v plánování, organizování, výběru a vedení lidí a kontrole.

Management představuje v užším smyslu vrcholové vedení podniku, v širším zahrnuje všechny články struktury řízení. V LH jsou pracovníci, jež vykonávají základní manažerské funkce, nazýváni také jako *technicko-hospodářští pracovníci* (THP). Vedle řízení lidských zdrojů plní také úkoly v oblasti technologické přípravy a bezprostředního organizování lesní výroby, lesnického plánování, evidence apod.

Podle náplně pracovní činnosti lze vyčlenit manažery na dvě skupiny: inženýrsko – techničtí a administrativní pracovníci. U inženýrsko-technických pracovníků převažuje aktivní řídicí činnost, u administrativních pracovníků převažuje správní, projektová a administrativní činnost, příp. činnost zabezpečující funkce informačních systémů.

Pomocní a obsluhující pracovníci (angl. general labour) vykonávají pomocné technické práce (převážně manuálního charakteru), související se zabezpečováním činnosti organizačních jednotek anebo útvarů lesních podniků (např. řízení osobních motorových vozidel, vytápění budov, uklízení, hlídání objektů apod.).

Uční (angl. apprentice) tvoří zvláštní kategorii mladistvých pracovníků, kteří získávají kvalifikaci v dělnických profesích¹.

V každé kategorii pracovníků existuje řada profesí, jež vznikly v rámci pracovního procesu specializací k výkonu určitých pracovních činností. **Profese** (z lat. profiteor – „hlásit se k něčemu“) vyjadřuje druh činnosti, kterou pracovník vykonává na základě určitých kvalifikačních předpokladů a pracovního zařazení (funkce) a která je zdrojem jeho příjmů.

V dělnických kategoriích LH se rozlišují profese: dělník v těžbě dříví s motorovou pilou, dělník (dělnice) v pěstební činnosti, traktorista, kočí, řidič, operátor (harvestorové technologie) apod. U manažerských pozic (THP) se lze setkat například s profesemi: adjunkt, revírník, školkař, polesný, lesní správce, technický pracovník, vedoucí střediska, technolog, ředitel lesní výroby; u administrativních pracovníků s profesemi: informatik, metodik účetnictví, finanční účetní, fakturant, sekretářka, plánovač, referent marketingu atd. V lesnictví se historicky používá profesní označení *lesník*. CHYTRÝ (2002) zmiňuje charakteristiku lesníka následovně:

„Lesníka je možno s trochou nadsázky zařadit mezi svobodná povolání. Lesník v převážné míře není výrobce. Lesník je poradce vlastníka lesa, správcem svěřeného majetku nebo koordinátor lesnických prací. Pouze zřídka se setkáváme s lesníky vlastníky lesa. Lesníci jsou lidé, kteří v lese prosazují zákonitosti přírody (často za pomoci právních předpisů), ale především cítí odpovědnost za vývoj lesa a krajiny. Hlavním cílem lesníka je zabezpečení plnění všech funkcí lesa ze zdrojů, které mu přenechali jeho předkové při uspokojení potřeb svých i vlastníka lesa. Tolik skloňovaný princip trvale udržitelného obhospodařování je přitom našim lesníkům znám již mnoho desetiletí.“

Český statistický úřad „Opatřením ČSÚ“ (částka 20/1994 Sb.) zavedl klasifikaci zaměstnání - KZAM, která byla vypracovaná na podkladě mezinárodního standardu ISCO-88 (klasifikace OSN, kterou převzala EU). Na základě dohody s Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy ukončil Český statistický úřad k 31. prosinci 2008 správu této klasifikace a předal ji do správy MŠMT. Klasifikace tedy není na stránkách ČSÚ od 1. ledna 2009 aktualizovaná.

Klasifikace je dvourozměrným systémem. V prvním rozměru se třídí kmenové obory vzdělání ve skupinách tvořících účelové uspořádání věd a nauk. Ve druhém rozměru (jedná se o alfabetycký údaj) se uvádí dosažené (dokončené) vzdělání, navazující na třídění podle prvního rozměru. Pětimístným kódem lze u každého jedince vyjádřit jak kmenový obor studia, tak i dosažené vzdělání

¹ význam učňů a vzdělávání mládeže výstižně vyjadřuje „Baťova škola práce“, založená v roce 1925.

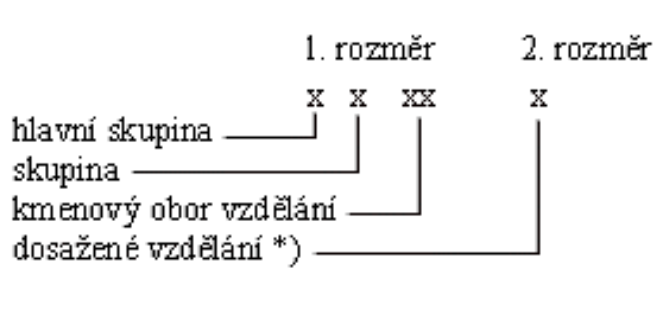


Schéma kódu kmenového oboru vzdělání:

Podle KZAM se kvalifikovaní dělníci v lesnictví např. označují:

- 6141 Dělníci pro pěstění a ošetřování lesa (61411 pěstitel, šlechtitel lesa, 61412 ošetřovatel lesa, 61413 luštič semen, 61414 lesní školkař, 61418 lesní dělník v zalesňování, 61419 dělník pro pěstění a ošetřování lesa jinde neuvedený)
- 6142 Dělníci pro těžbu dřeva - kromě obsluhy pojízdných zařízení (61421 lesní mechanizátor, 61422 dřevorubec, 61423 lesní manipulant, těžař, 61424 rozřezávač hraněného a těženého dřeva, 61428 lesní dělník pro těžbu dřeva)
- Pro obsluhu lesních mechanismů se označují profese: 83317 řidič lesních mechanismů, 83318 obsluha lesních strojů a zařízení, 8324 řidiči nákladních automobilů a tahačů.
- Pomocní a nekvalifikovaní dělníci v lesnictví: 92121 manipulační dělník v lesnictví, 92122 pomocný lesní dělník při pěstování lesa, 92123 pomocný lesní dělník při těžbě dřeva, 92124 pomocný lesní dělník při čistění lesa, 92125 pomocný lesní dělník při pálení dřevěného uhlí, 92129 nekvalifikovaný pracovník v lesnictví jinde neuvedený.
- Pro výkon myslivosti se profese označují: 61531 myslivec, 61532 lovec zvěře, 61533 stopař zvěře.

Manažerské profese jsou zařazeny do kategorií:

- Ředitelé a prezidenti velkých organizací, podniků, společností (řídí za pomoci alespoň dvou dalších řídicích pracovníků) – např. 12102 vedoucí velké lesnické, rybářské, myslivecké organizace.
- Vedoucí pracovníci výrobních a provozních dílčích celků velkých organizací, podniků apod. (organizačních jednotek, seskupení, útvarů apod.) – např. 12213 vedoucí výrobního (provozního) útvaru v lesnictví.
- Vedoucí, ředitelé malých podniků v zemědělství, lesnictví, rybářství a myslivosti – např. 13114 vedoucí malé lesnické organizace.

Techničtí a laboratorní pracovníci v oblasti biologie, zemědělství a v příbuzných oborech – např. 32127 technik lesního hospodářství.

Kvalifikace pracovníka (angl. qualification) je souhrnem jeho vědomostí, výrobních zkušeností, duševních a tělesných schopností a morálních vlastností potřebných k tomu, aby mohl vykonávat práci v požadovaném množství a kvalitě.

Kvalifikace dělníků obsahuje tyto hlavní prvky: pracovní návyky, zručnost, praktické zkušenosti a teoretické vědomosti.

Kvalifikační předpoklady pro práci manažerů jsou hlavně: vzdělání, délka praxe, organizační schopnosti, příp. jiné speciální vědomosti a dovednosti (znalost cizích jazyků, práce na PC).

Podle absolvovaných škol se nejčastěji pracovníci člení na zaměstnance se vzděláním:

- vysokoškolským, v dalším členění pak vzděláním bakalářským (po absolutoriu s titulem Bc.), magisterským (s akademickým titulem Ing., Mgr. atd.) eventuálně postgraduálním (s vědeckým titulem Ph.D.) - absolventi univerzit a vysokých škol,
- úplným středním odborným a vyšším odborným - např. absolventi středních a vyšších lesnických škol,
- nižším odborným - např. absolventi středních odborných učilišť lesnických,
- ostatním (základním, úplným středním všeobecným).

Podle současné klasifikace kmenových oborů vzdělání (KKOV), používané Českým statistickým úřadem, jsou podle dosaženého vzdělání přiděleny kódy:

- A bez vzdělání,
- B neúplné základní vzdělání,
- C základní vzdělání,
- D nižší střední vzdělání (třiletá příprava v praktické škole),
- E nižší střední odborné vzdělání (vzdělávací programy učilišť, odborných učilišť),
- H střední odborné vzdělání s výučním listem,
- J střední nebo střední odborné vzdělání bez maturity i výučního listu,
- K úplné střední všeobecné vzdělání,
- L úplné střední odborné vzdělání s vyučením i maturitou,
- M úplné střední odborné vzdělání s maturitou (bez vyučení),
- N vyšší odborné vzdělání (vzdělání dosažené absolvováním vzdělávacích programů vyšších odborných škol; pomaturitní studium specializační a inovační),
- R bakalářské vzdělání (vysokoškolské vzdělání dosažené absolvováním bakalářských studijních programů vysokých škol),
- T vysokoškolské vzdělání (vysokoškolské vzdělání dosažené absolvováním magisterských, studijních programů vysokých škol),
- V vysokoškolské doktorské vzdělání (vysokoškolské doktorské vzdělání dosažené absolvováním studia v doktorském studijním programu, postgraduální studium a vědecká výchova).

Pro lesnictví zahrnuje KKOV obory:

- 41-07-R, T, V Lesní inženýrství,
- 41-32-N, R Lesnictví,
- 41-45-J, L, M Zemědělská a lesnická technika,
- 41-46-J, L, M Lesní hospodářství,
- 41-56-E, H Lesní výroba, lesnické práce,
- 41-57-E, H Zpracovatel dřeva.

Vedle vzdělanostní struktury lze kvalifikaci pracovníků vyjádřit pomocí tzv. *kvalifikačního koeficientu* (K_k), např. podle vztahu

$$K_k = \frac{P_v \times k_v + P_s \times k_s + P_o \times k_o}{P_v + P_s + P_o}$$

kde P jsou počty (podíly) pracovníků v jednotlivých skupinách vzdělání (V – vysokoškolské, S – střední, O – odborné) a k – koeficienty vzdělání pro jednotlivé vzdělanostní skupiny pracovníků (např. podle nákladů na vzdělání, potřebného času na vzdělání apod.).

2. PERSONÁLNÍ A ORGANIZAČNÍ STRUKTURA PODNIKŮ V LH

Komunální a privátní podniky v LH mají rozmanitou organizační strukturu lišící se podnik od podniku. Převažující je dvou stupňová struktura, kdy v čele podniku stojí management a výkonná složka je dělena na různý počet hospodářských středisek podle počtu obhospodařovaných či spravovaných lesních celků (zpravidla revírů).

2.1. Lesy České republiky, s. p.

Lesy České republiky státní podnik (LČR) byly založeny 1. 1. 1992 Ministerstvem zemědělství České republiky. Hlavní náplní činnosti podniku je obhospodařování více než 1,3 mil ha lesního majetku ve vlastnictví státu a péče o více než 39 000 km vodních toků a bystřin. Sídlo podniku je v Hradci Králové a jeho organizační struktura má tři stupně.

1) stupeň – ředitelství (GŘ)

- generální ředitel
- personální ředitelka
- ekonomický ředitel
- obchodní ředitel
- výrobně technický ředitel
- správní ředitel

2) stupeň – regionální pracoviště

- 13 krajských ředitelství (KŘ)
- 5 přímo řízených lesních závodů (LZ)
- 1 semenářský závod (SZ)
- 6 správ toků (ST)

3) stupeň se skládá ze 77 lesních správ.

2.2. Vojenské lesy a statky ČR, s. p.

Vojenské lesy a statky ČR, s. p. byly založeny zakládací listinou Ministerstva obrany České republiky č.j. 1105-84 ze dne 23. června 1989. Usnesením krajského soudu v Praze, č.j. Firm 87596/97 z 27. listopadu 1997 byla na návrh zakladatele přizpůsobena zakládací listina v souladu s ustanovením zákona o státním podniku.

Sídlo podniku je v Praze a jeho organizační struktura má tři stupně.

4) stupeň – ředitelství

- ředitel

- ekonomický náměstek
- výrobní náměstek
- správní náměstek

5) stupeň – 8. divizí, v čele stojí ředitel divize

6) stupeň se skládá z lesních správ podléhajících jednotlivým divizím

3.3 Literatura a použité zdroje

KUPČÁK, J. 2006: Ekonomika lesního hospodářství. Brno, MZLU: 2. vyd. 258 s. ISBN 80-7157-998-X

<http://www.czso.cz>

<http://www.lesycr.cz>

<http://www.msmr.cz>

<http://vls.cz>

Adresa autora:

Ing. Dalibor Šafařík

Ústav lesnické a dřevařské ekonomiky a politiky

Lesnická a dřevařská fakulta

Mendelova univerzita v Brně

Zemědělská 3

613 00 Brno

dalibor.safarik@mendelu.cz

TŘÍDĚNÍ NÁKLADŮ

1. DEFINICE A POJETÍ NÁKLADŮ

Aktiva se při průchodu podnikem spotřebovávají, aby vznikla aktiva nová. Dochází k postupné přeměně aktiv v žádoucí konečnou formu peněz. Peněžní částky, které podnik účelně využívá na pořízení aktiv a jejich přeměnu na produkt, se označují jako **náklady podniku**. Náklady tak představují kategorii vstupů hospodářských prostředků do produkčního procesu.

Ekonomická teorie definuje **náklady** jako peněžně oceněnou spotřebu výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů.

Náklady je nutné odlišit od peněžních **výdajů**, které představují úbytek peněžních zdrojů podniku (stavu hotovosti, peněz na účtech v bance) bez ohledu na účel jejich použití. Např. nákup stroje je peněžním výdajem, ale není nákladem, neboť náklady jsou až odpisy²¹, které však nikdy nejsou peněžním výdajem (tím byl nákup stroje) atd. Aby bylo možné v podniku analyzovat a řídit vývoj nákladů, je nutné celkové náklady podniku za určité období vhodně třídit (klasifikovat).

V podstatě existuje dvojí **pojetí nákladů**. První je ve **finančním účetnictví**, které je určené pro externí uživatele, druhé ve **vnitropodnikovém** (manažerském) **účetnictví**, kterého využívají manažeři při rozhodování a řízení podniku.

Základní hledisko co bylo spotřebováno zajišťuje v účetnictví členění nákladů **podle nákladových druhů**, za které považujeme stejnorodé skupiny nákladu, které vyjadřují hledisko druhu prvotní i druhotné spotřeby vyvolané určitou činností. V tomto pojetí jsou náklady členěny v účtové osnově (účtovém rozvrhu).

Nákladové druhy představují **externí náklady**, jelikož vznikají spotřebou výrobků, prací a služeb jiných subjektů. Jsou to **náklady prvotní**, které vznikají stykem podniku s jeho okolím (např. spotřeba materiálu) nebo s jeho zaměstnanci (mzdové náklady). Jsou to náklady **jednoduché**, protože je nelze dále členit. **Druhotné náklady** vyplývají z vnitropodnikových vztahů a představují interní převody. Vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů (např. výroba páry a elektrické energie pro vlastní spotřebu, výroba nářadí atd.); jsou to **interní náklady**, které mají **komplexní charakter** (dají se rozložit na původní nákladové druhy). Projevují se až při zúčtování nákladů dle středisek.

Prvotní náklady jsou zachycovány ve finančním účetnictví v účtové třídě 5 – Náklady, druhotné náklady se zachycují ve vnitropodnikovém účetnictví v účtové třídě 5 nebo 8, případně v pomocné evidenci.

Charakteristickým **účelovým vztahem**, zvláště důležitým v podmínkách lesního hospodářství, je vztah nákladů ke konkrétním výkonům pěstební, těžební a ostatní činnosti. Zde členění nákladů zpravidla komunikuje s příslušnou osnovou výkonů.

Třídění nákladů **z hlediska místa spotřeby**, resp. místa vzniku nákladu je významné u větších, vnitřně členěných, případně prostorově a organizačně dislokováných účetních

²¹ Prostřednictvím odpisů převádíme pořizovací cenu stroje do podnikových nákladů.

jednotek. Toto třídění vychází z organizační struktury účetní jednotky a v lesním hospodářství i z hospodářsko-úpravnického rozdělení lesa.

Kromě uvedených třídění existují i další.

2. DRUHOVÉ TŘÍDĚNÍ NÁKLADŮ

Ve finančním účetnictví se uplatňuje druhové třídění nákladů, tj. jejich soustřeďování do stejnorodých skupin, spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, dlouhodobý majetek). **Druhové třídění nákladů** nám dává odpověď na otázku, co bylo v podniku spotřebováno. K základním druhovým nákladům patří:

- spotřeba surovin, materiálů, paliv, energie, provozních látek, odpisy,
- mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, zdravotní a sociální pojištění),
- finanční náklady (placené úroky, pojištění, různé poplatky),
- náklady na dodavatelské (externí) služby (opravy, doprava, nájemné aj.).

Na základě druhového třídění nákladů je možné:

- zajišťovat žádoucí vztah podniku s okolím (např. od kterého dodavatele a za jakých podmínek nakupovat vstupy),
- zjistit, na jaký vstupní faktor připadají největší náklady,
- zjistit, který nákladový druh měl největší dynamiku v čase atd.

Druhové třídění je důležité pro účetnictví a pro finanční a jiné analýzy (výpočet zisku, ukazatele přidané hodnoty, analýzy dílčích nákladovostí aj.).

Náklady podniku se zde zjišťují ve třech složkách: **provozní, finanční a mimořádné**. V účtové osnově pro podnikatele je nákladům přiřazena 5. účtová třída. Účtují se prvotní i druhotné náklady narůstajícím způsobem od začátku kalendářního roku zpravidla na vrub příslušných účtů (stranu MD). Účty nákladových druhů jsou s ohledem na požadavky zjišťování výsledku hospodaření zatříděny do následujících účtových skupin.

Provozní náklady:

- účtová skupina **50 – Spotřebované nákupy**, zde se zachycuje především spotřeba materiálových zásob, hodnota nakupovaného zboží, spotřeba elektrické energie a ostatní nákladové položky (spotřeba plynu, vodné apod.),
- účtová skupina **51 – Služby**, jedná se především o náklady za externí služby, tj. výkony od jiných účetních jednotek (náklady na služby související s lesní výrobou, opravy a udržování, poradenství), cestovní náhrady zaměstnancům apod.,
- účtová skupina **52 – Osobní náklady** představuje mzdové náklady a další osobní náklady na zaměstnance (sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, úrazové pojištění aj.),
- účtová skupina **53 – Daně a poplatky**, kde se zachycují daně, odvody a podobné platby charakteru nákladů, pokud je účetní jednotka poplatníkem (např. daň z nemovitostí, silniční daň atd.),
- účtová skupina **54 – Jiné provozní náklady**, kam se účtují ostatní provozní náklady např. zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, náklady na prodaný materiál, pokuty a úroky z prodlení, odpis pohledávky, manka a škody z provozní činnosti,

- účtová skupina **55 – Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů**, zde jsou zachycovány údaje o odpisech dlouhodobého majetku, tvorba zákonných a ostatních rezerv a tvorba opravných položek.

Finanční náklady:

- účtová skupina **56 – Finanční náklady**, patří sem úroky z úvěru, náklady na prodané cenné papíry (resp. jejich úbytek), kurzové ztráty, manka a škody na finančním majetku apod.,
- účtová skupina **57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti**, kde je účtována tvorba finančních rezerv (např. rezerva na kurzové ztráty) a tvorba opravných položek k finančnímu majetku.

Mimořádné náklady:

- účtová skupina **58 – Mimořádné náklady**, účtují se náklady jako manka a škody, náklady na změnu metody, tvorba mimořádných rezerv a opravných položek aj.

Zvláštní místo mají účty skupiny **59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů**, kde se účtuje o daních z příjmů z běžné a mimořádné činnosti, převodech provozních a finančních nákladů (např. náklady související s postoupením nebo ukončením hospodářské činnosti účetní jednotky), případně je možné použít účet vnitropodnikových nákladů, pokud vede účetní jednotka vnitropodnikové účetnictví na analytických účtech finančního účetnictví pro převod druhotných nákladů mezi hospodářskými středisky.

V praxi lesních podniků vystupují nákladové druhy v ještě podrobnějším (analytickém) členění, inklinujícím k předmětu činnosti. **Analytické členění nákladů** podle nákladových druhů například u účtu 501 – Spotřeba materiálu může být následující:

501 001	Spotřeba materiálu a surovin
501 002	Spotřeba náhradních dílů
501 003	Spotřeba stavebních materiálů
501 004	Spotřeba pryžových obručí
501 005	Spotřeba pohonných hmot
501 006	Spotřeba olejů
501 007	Spotřeba paliv
501 008	Spotřeba obalů
501 009	Spotřeba ochranných pomůcek
501 010	Spotřeba semen a sazenic
501 011	Spotřeba nakupovaného dříví
501 012	Spotřeba drobného hmotného majetku
501 013	Spotřeba zemědělských produktů
501 014	Spotřeba kancelářských potřeb
501 015	Spotřeba – odborná literatura

Druhové třídění nákladů umožňuje vazbu plánu nákladů na dílčí plány podniku (např. mzdové a osobní náklady na plán práce a mezd, odpisy na plán investic a dlouhodobého hmotného majetku, spotřeba materiálu na plán zásobování apod.). Druhové členění je základem pro třídění nákladů ve výkazu zisku a ztráty. Součet nákladů podle nákladových položek tvoří tzv. **úplné vlastní náklady**.

Pro řízení na nižších vnitropodnikových úrovních je použití samostatného druhového členění **omezené**. Důvodem je především skutečnost, že druhové členění nevyžaduje **příčinu**

vynaložených nákladů. Např. na účtu 501 – Spotřeba materiálu je částka, která bude spolu s hodnotou spotřeby energií zapsána do výkazu zisku a ztráty jako jedna položka. Z této hodnoty se uživatel nedozví:

- zda jde o spotřebu jednicového materiálu tvořícího součást výrobku nebo
- režijní materiál spotřebovaný ve vedlejších nebo obslužných činnostech nebo
- spotřebovaný materiál aktivovaný v dlouhodobém nebo oběžném majetku nebo
- nakoupený dlouhodobý drobný hmotný majetek nebo
- dokonce o formu rozdělování výsledku podnikové činnosti (nákup digitálních diářů či jiné techniky do určité hranice vstupní ceny společníkům a vrcholovým vedoucím pracovníkům).

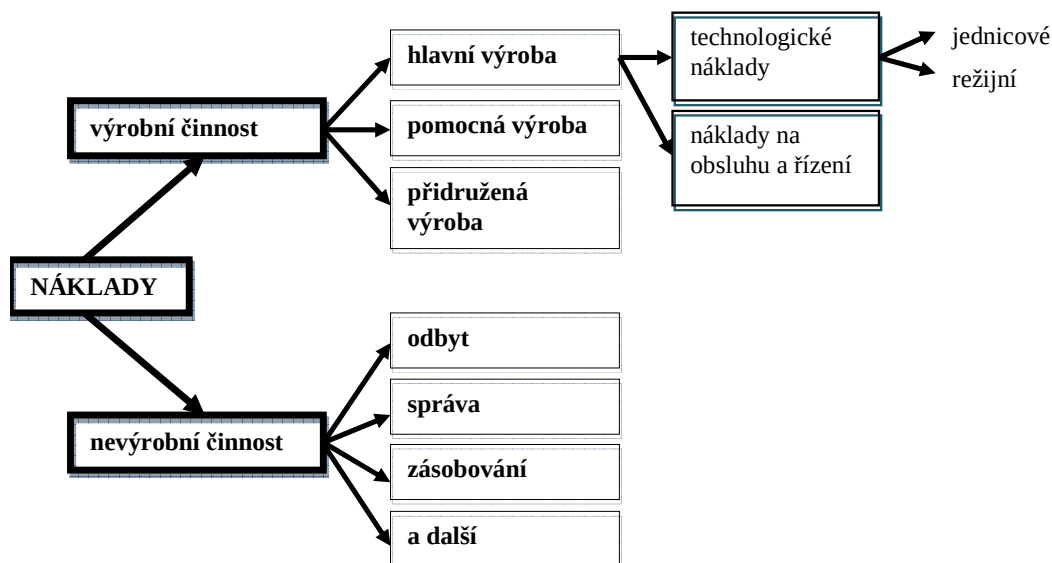
Základní význam druhového členění nákladů spočívá v tom, že je informačním předpokladem pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout (od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii a ostatní externí výkony a služby apod.).

3. ÚČELOVÉ TŘÍDĚNÍ NÁKLADŮ

Účelové třídění nákladů je založeno na kontrole přiměřenosti vynaložených nákladů, jejich cílem je zjistit, zda se v podniku náklady spoří nebo naopak překračují. Účelový vztah nákladů lze charakterizovat na různé úrovni podrobnosti. Účelové třídění má tato dvě hlediska:

- místo vzniku v podniku a odpovědnost,
- na co byly náklady vynaloženy, tzv. třídění podle výkonů (kalkulační členění).

Třídění nákladů **podle místa vzniku a odpovědnosti** je ve své podstatě členění dle vnitropodnikových útvarů. **Vnitropodnikovým útvarem** jsou organizační jednotky, nejčastěji střediska (v lesním hospodářství lesní správa, polesí, střediska lesní výroby atd.), jež jsou místně vymezené části podniku, které evidují náklady, za něž jsou odpovědné (nákladová střediska), nebo i výnosy, resp. i výsledek hospodaření (hospodářská střediska). Tato střediska se vytvářejí zpravidla podle charakteru činnosti (výrobní, obslužná, odbytová, zásobovací, správní apod.). Náklady lze členit do několika úrovní – viz obrázek č. 6.1.



Obr. 6.1 Třídění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti

V první úrovni se náklady člení na **náklady výrobní** (hlavní) a **nevýrobní činnosti**. Náklady hlavní činnosti se dále člení na náklady hlavní, pomocné a přidružené výroby, náklady nevýrobní činnosti na náklady na odbyt, správu, zásobování apod. Základními skupinami nákladů hlavní výroby jsou:

- **náklady technologické**, které představují skupinu nákladů bezprostředně vyvolaných technologickým procesem. Náklady podle útvarů, které lze určitému středisku přímo připočítat, se označují jako **jednicové náklady střediska**, náklady, které nelze připočítat přímo, ale pouze pomocí určitého klíče, se označují jako **režijní náklady střediska** (nebo též střediskové náklady). Přehled nákladů je střediskový rozpočet.
- **náklady na obsluhu a řízení** příslušné činnosti jsou náklady, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti a označují se jako **režijní**.

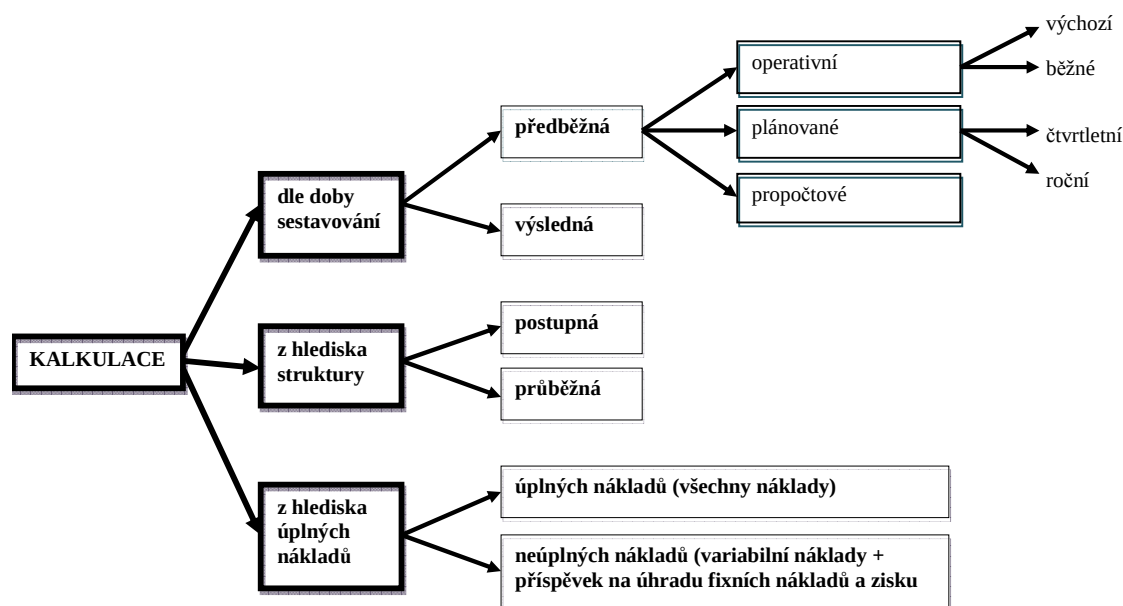
Pozn.: K řízení středisek podle nákladů musí být vytvořeny organizační předpoklady, vymezeny činnosti, které středisko zabezpečuje a stanoveny výkony, které musí zabezpečit. To vše musí být měřitelné a oceněné zpravidla vnitropodnikovými cenami.

Kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí **propočet nákladů**, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou **jednotku výkonu**.

Kalkulační členění nákladů umožňuje hodnotit, na které výrobky, služby či činnosti byly náklady vynaloženy. Toto členění umožňuje zjistit rentabilitu (ziskovost) jednotlivých výrobků (služeb) a řídit výrobovou strukturu, neboť jednotlivé výrobky přispívají různou měrou k tvorbě zisku v podniku. Každý výkon představuje **kalkulační jednici**, což je například výrobek, polotovar, služba, který je vymezený měřitelnou jednotkou (např. 1 ks, 1 hod., 1 m³). Podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednici rozeznáváme:

- **přímé náklady**, které je možné jednotlivým konkrétním výkonům (kalkulačním jednicím) přiřadit přímo již při jejich vzniku,
- **nepřímé náklady**, které není možné početně technicky přiřadit určité kalkulační jednici při jejím vzniku. Jsou to náklady, které vznikají při činnostech týkajících se všech druhů výkonů za určité období. Tyto náklady je nutné na jednotlivé výkony přepočítat pomocí různých přírážek nebo tzv. rozpuštěním na jednotku produkce.

Pro propočet nákladů se využívají různé druhy kalkulací (viz obrázek č. 6.2).



Obr. 6.2 Druhy kalkulací

Kalkulace předběžná se sestavuje podle technickohospodářských norem a rozpočtů režijních nákladů, stanoví předpokládané náklady, má význam pro oceňování výrobků i pro dosažení prodejní ceny. Podle toho, z jakých podkladů jsou předběžné kalkulace sestaveny a k jakým účelům mají sloužit, rozeznáváme kalkulace: **operativní, plánové a propočtové**.

Kalkulace výsledná vychází z údajů účetnictví, vyjadřuje skutečné náklady na jednici. Má prokázat, do jaké míry byly dodrženy náklady uvedené v předběžné kalkulaci.

Postupná kalkulace znamená, že se kalkulují celkové náklady každého výrobního stupně, které pak přecházejí jako materiálové náklady (obvykle v položce polotovary vlastní výroby) do dalšího výrobního stupně. Nevýhodou této kalkulace je, že v kalkulaci finálního výrobku jsou veškeré náklady předcházejících výrobních stupňů kumulovány v jedné položce, takže struktura nákladů je značně zkreslena.

Průběžná kalkulace neobsahuje položku „polotovary vlastní výroby“, a vlastní náklady na tyto polotovary se uvádějí v členění podle položek kalkulačního vzorce.

Kalkulace úplných vlastních nákladů, jejíž hlavním úkolem je sledování nákladů z hlediska věcného, tj. podle výkonů (výrobků a služeb) je písemný přehled o jednotlivých položkách nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici. Její význam je mnohostranný. V podniku slouží ke stanovení vnitropodnikových cen výkonů, k sestavování rozpočtů, ke kontrole a rozboru hospodárnosti výroby a rentability výkonů, k limitování nákladů apod. Většina podniků používá všeobecný **kalkulační vzorec úplných vlastních nákladů**, jehož položky jsou uvedeny na obrázku č. 6.3.

1. PŘÍMÝ MATERIÁL	PŘÍMÉ NÁKLADY	ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
2. PŘÍMÉ MZDY		
3. OSTATNÍ PŘÍMÉ NÁKLADY		
4. VÝROBNÍ (PROVOZNÍ REŽIE)	NEPŘÍMÉ NÁKLADY	
5. SPRÁVNÍ REŽIE		
6. ODBYTOVÁ REŽIE		

Obr. 6.3 Všeobecný kalkulační vzorec

Kalkulace neúplných nákladů, též kalkulace variabilních nákladů. U výrobků se kalkulují pouze variabilní náklady (jednicové náklady + variabilní režijní náklady). Všechny zbývající fixní režijní náklady se nepromítají do ceny výrobku, ale zahrnují se až do celkového výsledku za určité období. U výrobku není sledován zisk. Rozdíl mezi prodejní cenou výrobku a jeho variabilními náklady se nazývá **příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku**.

Metodou kalkulace rozumíme způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, tj. na tom, co se kalkuluje (jednoduchý, složitý výrobek), na způsobu přiřítání nákladů výkonům (jak se přiřazují náklady na kalkulační jednici), na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů. Kalkulační metody se člení takto:

- **kalkulace dělením**: prostá kalkulace dělením, stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením, kalkulace dělením s poměrovými čísly,
- **kalkulace přírážkové**,
- **kalkulace ve sdružené výrobě**: zůstatková (odečítací) metoda, rozčítací metoda, metoda kvantitativní výtěže.
- **kalkulace rozdílové**: metoda standardních nákladů, metoda normová.

V lesním hospodářství je charakteristickým účelovým (kalkulačním) vyjádřením vztah nákladových druhů ke konkrétním výkonům lesní činnosti, na něž byly (budou) vynaloženy. Vlastní **struktura činností lesního hospodářství** a lesní výroby je velmi široká a různorodá. V praxi se většinou člení na **pěstební, těžební a ostatní** činnosti. Uvedené činnosti se obvykle dále člení na **výkony** vyjadřující výrobní aktivitu, která má jednoznačný věcný obsah, případně jednotný způsob provedení. U lesních činností jsou činnosti a výkony systémově uspořádány (zpravidla v návaznosti na používaný informační systém) v podobě tzv. **osnov výkonů**. Kalkulační členění nákladů koresponduje s osnovou výkonů a vystupuje v podobě plánovaných a výsledných kalkulací.

Jelikož se v podnicích v lesním hospodářství nepoužívá stejný informační systém, budou na tomto místě na příkladech popsány vybrané výkony lesních činností státního podniku Lesy České republiky, s. p. (LČR).

Osnova výkonů u LČR, s. p. se skládá z 19 činností. Každý výkon v jednotlivých činnostech je označen třímístným číselným kódem. Výkony se dále dělí na podvýkony. Mezi nejvýznamnější činnosti a výkony patří:

- **pěstební činnost** – kód výkonu začíná číslem 0. Zařazují se výkony: obnova lesa (přirozená, umělá), příprava půdy pro obnovu lesa, ochrana mladých lesních porostů (proti zvěři, buření, hmyzím škůdcům, hlodavcům a ostatním škodlivým vlivům), oplocování lesních porostů, prořezávky, hnojení lesních porostů, meliorace lesních pozemků a ostatní pěstební práce atd.
- **těžební činnost** – kód výkonu s počátečním číslem 1. Patří sem např.: těžba, výkup, přibližování, odvoz, manipulace, vagónování, realizace, doprava dříví, dále opravy a udržování lesních cest, manipulačních skladů, atd.
- **semenářství a školkařství** – kód s označením začínajícím 2. Jedná se o výkony: sběr semenného materiálu, provoz semenných skladů, luštění semen, skladování semen, výroba sazenic v lesních školkách.

- **jiné výrobní činnosti** – kód začíná číslem 3. Výkony: zemědělská výroba, výroba stavebních hmot, dřevařská výroba, drobná lesní výroba (výroba vánočních stromků, ozdobného klestu), výroba zelené biomasy apod.
- **obchodní činnost** – kód s číslem 4 na začátku. Výkony: obchod s dřívím, jiná obchodní činnosti, provoz závodních jídelen, stravování v ubytovacích a rekreačních zařízeních, sběr nepěstovaných plodin a jiných přírodních produktů.
- **nevýrobní činnosti** – kód výkonu začíná číslem 5. Výkony: bytové hospodářství, provoz rekreačních a ostatních zařízení, péče o kulturní památky aj.
- **pomocné činnosti** – kód výkonu s prvním číslem 6. Výkony: provoz pěstebních mechanismů, těžebních mechanismů (harvestorů, potahů, univerzálních a speciálních lesnických kolových traktorů, vyvážecích souprav, lanovek), štěpkovačů, nakladačů, stavebních a zemědělských mechanismů atd.
- **výrobní režie** – kód s číslem 7 na začátku. Výkony: výrobní režie všeobecná, doprava pracovníků na pracoviště, přeprava a přesuny mechanizačních prostředků, kancelářské náklady vč. poštovního, spotřeba, opravy a udržování pracovních pomůcek, opravy budov a staveb, úklidové práce, výpočetní technika, budovy, hájenky, lesovny a ubytovny apod.
- **správní režie** – kód výkonu s počátečním číslem 8. Výkony: správní režie všeobecná, mobilní komunikace, telekomunikace, doprava pracovníků, kancelářské náklady, propagace a osvěta veřejnosti, výchova a vzdělávání pracovníků, příprava mládeže na povolání, závodní stravování, nábor pracovníků, náklady na restituce, podíl režie ředitelství podniku, budovy a stavby, podniková vzdělávací zařízení atd.

Měrné jednotky jsou stanoveny v závislosti na povaze jednotlivých sledovaných výkonů, např.: ha (převážná většina pěstebních výkonů), km (oplocování kultur, odvodňovací příkopy, lesní cesty), m³ (převážná většina těžebních výkonů), ks (semenáčky, sazenice, vánoční stromky).

Příkladem specifických kalkulací v lesním hospodářství je přepočet podílu nákladů pěstební a těžební činnosti na 1 m³ realizovaného dříví, nákladů na 1 ha lesa, fázová kalkulace dříví apod. Možný postup při výpočtu **fázové kalkulace** uvádí tabulka č. 6.1.

K jednotlivým výkonům jsou v informačním systému přiřazeny konkrétní nákladové druhy dle analytické evidence případně vnitropodnikové evidence. Náklady na jednotlivé výkony mohou být vypočteny i na jednotky prostorového rozdělení lesa.

Pro zjištění celkového rozsahu výrobní činnosti se jako kritérium použije **celková výše vynaložených nákladů**. Toto kritérium je důležitým východiskem pro zjišťování tzv. intenzivních ukazatelů činnosti (ekonomické úrovně), např. produktivita práce, využití kapacit, režijní náročnost apod.

Účelové třídění nákladů je rozhodující pro zajišťování hospodárnosti, výroby jednotlivých výrobků, výkonů a služeb, vnitropodnikových útvarů (středisek) i celého podniku, neboť zachycuje příčinný vztah mezi náklady a účelem jejich vynakládání – výslednou produkcí. Zejména však umožňuje kalkulaci výrobní (prodejní) ceny výrobků a služeb a její poměrování s cenou tržní – je základním indikátorem tržní konkurenceschopnosti podniku.

Č. výkonu ²²	Název výkonu ²²
111	Těžba dříví v státních lesích vlastními
117	Výkup dříví při pni
součet	Fázová kalkulace lokality "P"
121	Přibližování dříví vlastními prostředky
122	Přibližování dříví cizími prostředky
123	Výroba dříví na odvozním místě v státních lesích
125	Výkup dříví na odvozním místě
126	Manipulace dříví na odvozním místě
127	Opravy a udržování cest pro přibližování
součet	Fázová kalkulace lokality "OM"
131	Odvoz dříví vlastními prostředky
132	Odvoz dříví cizími prostředky
133	Výkup dříví na expedičním skladě
134	Manipulace dříví na expedičním skladě
135	Opravy a udržování lesních cest
137	Opravy a udržování manipulačních skladů
součet	Fázová kalkulace lokality "ES"

Tab. 6.1 Fázová kalkulace vlastních výrobků – postup při ocenění zásob dříví

4. TRŽIDĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ZÁVISLOSTI NA OBJEMU VÝKONŮ

Členění nákladů podle jejich závislosti na objemu finálních, ale také dílčích výkonů poskytují kromě údajů o tom, jaké byly skutečné náklady prodaných výrobků ve vztahu ke kalkulovaným, ale poskytuje i informace o **alternativách budoucího vývoje**. Základem tohoto členění jsou dvě skupiny nákladů:

- **fixní náklady** – relativně nezávislé na změně objemu výkonů (výroby). Zůstávají ve stejné výši bez ohledu na objem výkonů. Mění se pouze při rozsáhlých změnách výrobního programu. Do fixních nákladů patří většina nákladů režijních (výdaje na vedení podniku, nájemné, nevýrobní odpisy, úklid, výrobní režii, telekomunikační poplatky, vedení účetnictví apod.).
- **variabilní náklady** se mění v závislosti na objemu výkonů. Mohou se vyvíjet buď stejně rychle jako objem výroby – **proporcionální** náklady, rychleji než objem výroby – **nadproporcionální** (progresivní), nebo pomaleji než objem výroby – **podproporcionální** (degresivní). Do variabilních nákladů patří jednicové náklady a část nákladů režijních, např. spotřeba výrobního materiálu, výrobní mzdy, výrobní odpisy, výrobní spotřeba energie, dopravné, obaly, apod.

Specifickou meziskupinou nákladů podle závislosti na změnách objemu výroby tvoří **speciální náklady**: marketingové náklady, odbytové náklady, všeobecná výrobní režie, materiálové hospodářství.

²² dle seznamu číselných znaků pro LS a LZ LČR 2009

Součet fixních a variabilních nákladů při určitém objemu výroby tvoří **celkové náklady**. **Průměrné náklady** jsou náklady na jednotku produkce a představují poměr celkových nákladů na objem výroby. Náklady vyvolané přírůstkem objemu výroby se označují jako **přírůstkové náklady**. Zvláštní formou přírůstkových nákladů jsou tzv. **marginální (mezní) náklady**, což jsou náklady potřebné na vyrobení dodatečné jednotky výstupu a představují změnu nákladů při změně objemu produkce o jednotku. Kvantifikace marginálních nákladů je využitelná pro stanovení takového objemu výroby, který přinese maximální zisk. Z ekonomické teorie totiž vyplývá, že maximálního zisku je dosahováno, pokud se mezní příjmy rovnají mezním nákladům (tzv. **zlaté pravidlo maximalizace zisku**). Dále lze marginální náklady použít při hodnocení alternativ rozhodnutí s identifikací nákladů, které se mění s rozhodnutím manažerů a naopak.

Vztah nákladů a objemu výroby se dá matematicky vyjádřit pomocí **nákladové funkce**. Nejjednodušší formou je **funkce lineární**, která zachycuje proporcionální růst celkových nákladů:

$$N = F + v \times Q$$

kde: N ...celkové náklady, Q ...objem výroby v naturálních jednotkách, v ...variabilní náklady na jednotku produkce, F ...fixní náklady (v peněžních jednotkách)

Z uvedené funkce lze jejím dělením množstvím výroby Q odvodit náklady připadající na 1 jednotku objemu výroby. Jedná se o **průměrné (jednotkové) náklady** (n_j):

$$n_j = \frac{F}{Q} + v$$

Z výše uvedeného vyplývá, že s rostoucím objemem výroby jednotkové náklady klesají, protože fixní náklady se rozpouštějí do většího objemu výroby. Tento jev je nazýván **degrese nákladů** a je jedním z hlavních způsobů zvyšování hospodárnosti.

Nákladové funkce se používají při rozhodovacích úlohách, například při **analýze bodu zvratu**.

5. MANAŽERSKÉ POJETÍ NÁKLADŮ

Manažerské pojetí nákladů vychází z toho, že:

- pracuje s **ekonomickými** (skutečnými, relevantními) náklady, které oproti nákladům uváděným v účetnictví zahrnují i tzv. **oportunitní**²³ náklady. Ekonomické náklady představují **explicitní**²⁴ a **implicitní**²⁵ náklady.
- při každém rozhodování bereme v úvahu **přírůstkové náklady**, tzn. ty náklady, které jsou tímto rozhodnutím ovlivněny. Zbývající náklady považujeme za irelevantní tomuto rozhodnutí a nazýváme je **utopené náklady**²⁶.

²³ Oportunitní (alternativní) náklady představují částku peněz, která je ztracena, když zdroje (práce, kapitál) nejsou použity na nejlepší možnou alternativu.

²⁴ Explicitní náklady jsou náklady, které podnik platí (mají formu peněžních výdajů) za nakoupené výrobní zdroje, za nájemné, za použití cizího kapitálu apod.

²⁵ Implicitní náklady nemají formu peněžních výdajů a jsou tedy obtížně vyčíslitelné. K jejich měření používáme proto oportunitních nákladů, např. implicitní náklad je mzda, kterou by podnikatel obdržel při jiném zaměstnání.

- rozlišujeme krátkodobý a dlouhodobý pohled na náklady a jejich vývoj. V **krátkodobém** pohledu jsou některé výrobní činitele v podniku neměnné, fixní, některé proměnlivé, variabilní a mění se s objemem vyráběné produkce. V **dlouhodobém** pohledu jsou veškeré výrobní činitelé proměnné, a tudíž žádné fixní náklady neexistují.

Použitá literatura:

- Hlaváčková, P., 2010: Základní ekonomické principy. Studijní text pro distanční studium. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci. 95 s. ISBN 978-80-244-2563-4.
- KRÁL, B. a kol., 2003: Manažerské účetnictví. Praha: Management Press. 547 s. ISBN 80-7261-062-7.
- Kupčák, V., 2006: Ekonomika lesního hospodářství. Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně. Brno. 258 s. ISBN 80-7157-998-X.
- Kupčák, V., 2000: Finanční účetnictví v lesním hospodářství. Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně. Brno. 88 s. ISBN 80-7157-444-9.
- LČR, 2009: Seznam číselných znaků pro LS a LZ LČR 2009
- Sedláček, J., 2005: Účetnictví pro manažery. 1. vyd. Grada Publishing. Praha. 226 s. ISBN 80-247-1195-8.
- Synek, M. a kol.: Manažerská ekonomika. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Grada Publishing, Praha. 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

Kontaktní adresa autora:

Ing. Petra Hlaváčková, Ph.D.
Ústav lesnické a dřevařské ekonomiky a politiky
Lesnická a dřevařská fakulta
Mendelova univerzita v Brně
Tel.: 545 134 075
Email: petra.hlavackova@mendelu.cz

²⁶ Utopené náklady jsou náklady, které podnik nemůže získat zpět, např. nákup speciálního zařízení, které nelze využít jiným způsobem.

VÝNOSY, VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

1. DEFINICE A POJETÍ VÝNOSŮ

Hlavním výsledkem činnosti podniku je produkce (výrobků a služeb) a její realizace (prodej). Peněžním oceněním vyprodukovaných a realizovaných výrobků a služeb za určité období jsou **výnosy** podniku, a to bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich inkasu. Tím se výnosy odlišují od **peněžních příjmů**.

Výnosy znamenají pro podnik přírůstek zdrojů (kapitálu) a tedy kladný tok. V účetnictví se výnos vykazuje v okamžiku realizace, tj. např. k okamžiku vyskladnění výrobku, dodáním zboží zákazníkovi, případně poskytnutím služby. Není podmíněn přijetím platby za dodané zboží či poskytnutou službu a může se stát, že do výnosů budou zahrnuty i dodávky, které nebudou nikdy uhrazeny (např. proto, že dlužník je v úpadku). Je to důsledek tzv. **akruálního principu**. Za výnosy se také považuje **změna stavu zásob vlastní výroby** (nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky) a tzv. **aktivace**, které rovněž nejsou peněžními příjmy.

Hlavními výnosy u jednotlivých typů podniků jsou:

- **výrobní podnik** – tržby za prodej vlastních výrobků a služeb,
- **obchodní podnik** – obchodní rozpětí (rozdíl mezi prodejní a nákupní cenou),
- **peněžní instituce** – rozdíl mezi úroky, které banka získá za poskytnuté úvěry a úroky, které zaplatí za vklady.

Tržby jsou hlavní složkou výnosů většiny podniků. Jsou to peněžní částky, které podnik získal prodejem výrobků, zboží a poskytováním služeb v daném účetním období. Jsou rozhodujícím finančním zdrojem podniku, který slouží k úhradě jeho nákladů a daní, k výplatě dividend a jeho rozšířené reprodukci.

2. KLASIFIKACE VÝNOSŮ

Pro klasifikaci výnosů lze použít zhruba stejná hlediska jako u nákladů, tzn. **členění podle výnosových druhů**. Základními výnosovými druhy jsou:

- tržby za výrobky, služby, zboží, z pronajatého majetku,
- změna stavu vnitropodnikových zásob,
- aktivace majetku, materiálu a zboží,
- jiné provozní výnosy (z prodeje dlouhodobého majetku, materiálu, penále aj.),
- finanční výnosy (z prodeje cenných papírů, úroky).
- mimořádné výnosy.

Primárním hlediskem je však jejich **účelový vztah k výkonům**, a to jak realizovaným mimo účetní jednotku, tak k vyprodukovaným. Sledování místa vzniku výnosů lze stejně jako u nákladů zajistit buď vhodným analytickým členěním výnosových účtů finančního účetnictví, nebo pomocí účtů vnitropodnikového účetnictví.

V účtové osnově pro podnikatele je pro výnosy vyhrazena **6. účtová třída**. Výnosy se účtují narůstajícím způsobem od začátku roku zpravidla ve prospěch (na stranu D) příslušných účtů. Výjimku tvoří účetní skupina 61, která zachycuje změnu stavu vnitropodnikových zásob a může zde být účtován i úbytek těchto zásob na stranu MD. Výnosy podniku za určité časové období (měsíc, rok) se narůstajícím způsobem zachycují ve výkazu zisku a ztráty, kde jsou stejně jako náklady, sledovány ve třech skupinách **provozní, finanční a mimořádné**.

Pro výnosy se v účtové osnově používají následující účtové skupiny:

Provozní výnosy získané v provozně-hospodářské činnosti podniku:

- účtová skupina **60 – Tržby za vlastní výkony a zboží**, kam se účtují tržby za vlastní (realizované) výrobky, tržby za prodej vlastních služeb a tržby za zboží; dokladem jsou především faktury,
- účtová skupina **61 – Změna stavu zásob vlastní výroby**, kde jsou účtovány přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby (nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby, výrobků a zvířat); přírůstky jsou zachycovány na straně D, úbytky na straně MD účtů této skupiny,
- účtová skupina **62 – Aktivace**, zde se účtuje hodnota vyrobeného majetku ve vlastní režii určeného zpravidla pro vlastní potřebu podniku (spotřebu nebo užívání); patří sem aktivace materiálu a zboží, vnitropodnikových služeb, dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku atd.,
- účtová skupina **64 – Jiné provozní výnosy** zachycuje tržby z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, materiálu a dále smluvní pokuty a úroky z prodlení, výnosy z odepsaných pohledávek atd.,
- účtová skupina **65 – Zúčtování rezerv a opravných položek provozních výnosů**, jejímž prostřednictvím se provádí zúčtování (čerpání a rozpouštění) rezerv a opravných položek.

Finanční výnosy získané z finančních investic, cenných papírů, vkladů a účastí:

- účtová skupina **66 – Finanční výnosy** zachycuje tržby z prodeje cenných papírů a podílu, výnosy z krátkodobého a dlouhodobého finančního majetku, úroky z vkladů, kurzové zisky, výnosy z přecenění cenných papírů apod.,
- účtová skupina **67 – Zúčtování rezerv a opravných položek k finančním výnosům** slouží k zúčtování finančních rezerv a opravných položek.

Mimořádné výnosy získané mimořádně:

- účtová skupina **68 – Mimořádné výnosy** zachycuje neobvyklé operace vzhledem k běžné činnosti podniku a případy, které se vyskytují nahodile v důsledku mimořádných událostí (nárok na náhradu manka nebo škody, přebytky majetku apod.), účtují se zde i výnosy ze změny metody, příp. dříve vytvořené opravné položky majetku.

Účtová skupina **69 – Převodové účty** tvoří zvláštní skupinu výnosů, na které se účtuje o převezech provozních a finančních výnosů např. při ukončení hospodářské činnosti účetní jednotky, nebo se používá u vedení vnitropodnikového účetnictví na analytických účtech k finančnímu účetnictví pro převod druhotných výnosů mezi vnitropodnikovými útvary.

Obdobně jako u nákladů vystupují výnosové druhy u lesních podniků v členění vztaheném k produkci lesní výroby. Hlavními položkami **výnosů v lesním hospodářství** jsou:

- tržby z realizace surového dříví,
- tržby z realizace produkce přidružené výroby,
- tržby z realizace drobné lesní výroby,
- tržby z realizace prací a služeb pro cizí subjekty,
- tržby z realizace produkce školek a semenářství,
- tržby z provozu myslivosti.

Největší hodnocení příjmů v lesním hospodářství má rozbor realizace surového dříví, který se zabývá především: členěním dodávek na sortimenty, příčinami vzniku sortimentní struktury, dosahování zpeněžení a vývojem cen.

Výsledek hospodaření v lesním hospodářství ovlivňuje změna stavu zásob vlastní výroby, tj. především surového dříví na jednotlivých lokalitách. Hodnota zásob má být vždy vyšší než je jejich tržní cena, zahrnující i podíl zisku.

Ve výrobním podniku jsou rozhodujícími tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. **Tržby** (T) jsou ovlivněny fyzickým objemem výroby a služeb (Q), dosaženými cenami jednotlivých výrobků a služeb (c), strukturou sortimentu prodeje, způsobem fakturace, lhůtou splatnosti faktur a jinými činiteli (např. při exportu kurzem měny). Vztah tržeb k objemu výroby se vyjadřuje pomocí **lineární funkce tržeb**. Při neměnné ceně se tržby vyvíjí **podle vztahu**:

$$T = c \times Q$$

Funkce tržeb je po nákladové funkci druhou komponentou při **analýze bodu zvratu**.

3. VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

Výsledek hospodaření (VH) je syntetický ukazatel umožňující posoudit hospodaření podniku. Jedná se o rozdíl mezi jeho celkovými výnosy a celkovými náklady za určité období. Je-li tento rozdíl kladný (výnosy převýší náklady), vzniká podniku **zisk**, je-li záporný (náklady převýší výnosy), vzniká podniku **ztráta**.

Rozlišujeme tři **složky podnikového výsledku hospodaření**:

- rozdíl mezi provozními výnosy a finančními náklady tvoří **provozní výsledek hospodaření** (zisk nebo ztrátu),
- rozdíl mezi finančními výnosy a finančními náklady je označován jako **finanční výsledek hospodaření**, který spolu s provozním výsledkem hospodaření tvoří **výsledek hospodaření za běžnou činnost**,
- rozdíl mezi mimořádnými výnosy a mimořádnými náklady tvoří **mimořádný výsledek hospodaření**.

Odečteme-li od celkového výsledku hospodaření (zisku) před zdaněním daň z příjmů dostaneme **výsledek hospodaření po zdanění**. Tento nám po úpravě o částky čerpání z rezervních fondů, částky jejich tvorby a částky zisku nebo ztráty z minulého roku dá **bilanční zisk** nebo **bilanční ztrátu**.

Zisk vykázaný v účetních datech (účetní, podnikatelský zisk) je nutné odlišovat od „daňového“ zisku (daňového základu), který je určován daňovými zákony, které např. stanoví výnosy osvobozené od daně, odčitatelné a nezdanitelné nákladové položky aj. Od účetního a daňového zisku musíme ještě odlišovat **zisk ekonomický**, který zjistíme jako rozdíl mezi výnosy a ekonomickými náklady. Ekonomické náklady zahrnují kromě nákladů účetních též náklady oportunitní. Ekonomický zisk by měl být základem pro různá podnikatelská rozhodnutí.

4. ÚLOHA VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ (ZISKU) V PODNIKÁNÍ

Zisk je cílem a podnětem veškerého podnikání, ne však jediným. Podnikatelé sledují nejen další monetární cíle (zajištění platební pohotovosti, maximalizace obrátu apod.), ale i cíle nemonetární (získání nezávislosti a samostatnosti, dobré jméno firmy a značky atd.).

Pozn.: Při hodnocení zisku podniku by měl vždy převládnout dlouhodobý pohled před krátkodobým. Zisk a rentabilita jsou rozhodující pro dlouhodobé rozhodování, pro krátkodobé rozhodování mohou ustoupit do pozadí (je-li např. ohrožena platební schopnost podniku).

Zisk plní následující důležité funkce:

- je **kritériem pro rozhodování** o všech základních otázkách ekonomiky podniku (o objemu výroby, nových výrobcích, investicích apod.),
- je **hlavním zdrojem akumulace**, tj. tvorby finančních zdrojů pro další rozvoj podniku,
- je základem **rozdělování důchodů** mezi vlastníky (dividendy), investory (úroky) a stát (daně),
- je základním **motivem veškerého podnikání** a může být základem hmotné zainteresovaností pracovníků.

Protože zisk je dán rozdílem mezi výnosy a náklady, existují **dva způsoby jeho zvyšování**:

- snižování nákladů (tj. zvyšováním hospodárnosti),
- zvyšováním výnosů.

Výši zisku tedy ovlivňují všechny faktory, které působí na náklady a na výnosy podniku, zejména:

- spokojenost zákazníků a proniknutí na nové trhy vedoucí ke zvýšení prodeje a objemu výroby,
- změny struktury sortimentu prodáváných výrobků,
- prodej nových výrobků vysoce konkurenčně schopných s vysokou úrovní užitnosti s relativně vyšší cenou,
- snížení fixních nákladů za období,
- zrychlení obrátu oběžného majetku,
- finanční restrukturalizace podniku vedoucí ke zvýšení ziskovosti vlastního kapitálu.

Zisk po zdanění je možné rozdělit následujícími způsoby:

- povinná tvorba rezervního fondu,
- zvýšení základního kapitálu,

- tvorba dalších fondů,
- výplata tantiém²⁷,
- výplata dividend²⁸,
- výplata podílu na zisku zaměstnancům,
- nerozdělený (zadržený) zisk.

Použitá literatura:

Kupčák, V., 2000: Finanční účetnictví v lesním hospodářství. Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně. Brno. 88 s. ISBN 80-7157-444-9.

Sedláček, J., 2005: Účetnictví pro manažery. 1. vyd. Grada Publishing. Praha. 226 s. ISBN 80-247-1195-8.

Synek, M. a kol.: Manažerská ekonomika. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Grada Publishing, Praha. 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

Kontaktní adresa autora:

Ing. Petra Hlaváčková, Ph.D.
Ústav lesnické a dřevařské ekonomiky a politiky
Lesnická a dřevařská fakulta
Mendelova univerzita v Brně
Tel.: 545 134 075
Email: petra.hlavackova@mendelu.cz

²⁷ Obecně se jedná o odměny členů statutárních orgánů kapitálových obchodních společností ve formě podílu na zisku společnosti.

²⁸ Dividenda je peněžité plnění akciových společností vyplácené akcionářům podle rozhodnutí valné hromady.

ÚČETNÍ ZÁVĚRKA A ÚČETNÍ VÝKAZY

1. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Účetní závěrka představuje majetkový a výsledkový odpočet účetní jednotky, v němž jsou údaje o stavu a struktuře majetku, závazků a jmění, o struktuře nákladů a výnosů a dosaženém výsledku hospodaření. Pojem účetní závěrka definuje zákon o účetnictví²⁹ v § 18. Obsahové vymezení účetní závěrky pro podnikatele je upraveno prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví³⁰. Účetní závěrka představuje sestavení účetních výkazů, které se přikládají k daňovému priznání.

Účetní výkazy se sestavují z číselných údajů uzávěrkových účtů a předkládají výsledek hospodaření. Vzory účetních výkazů v ČR vychází ze zásad 4. direktivy EU. Účetní závěrka představuje nedílný celek a tvoří ji³¹:

- **rozvaha** (balance),
- **výkaz zisku a ztráty** (výsledovka),
- **příloha**, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích (tzv. cash flow) a/nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrka musí obsahovat zákonem stanovené povinné náležitosti a sestavuje se **v plném nebo zjednodušeném rozsahu**. Ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavovat účetní závěrku účetní jednotky, které nepodléhají auditu, s výjimkou akciových společností (ty vždy sestavují účetní závěrku v plném rozsahu). Uspořádání a označování položek účetních výkazů je uvedeno v přílohách vyhlášky č. 500/2002 Sb. Položky účetních výkazů se označují kombinací velkých písmen latinské abecedy, římských číslic a arabských číslic a názvem položky. Položky lze členit na podpoložky. Součtové (rozdílové) položky se označují znaménky „+“ a „*“³². Rozvaha a výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu neobsahují položky označené arabskými čísly.

Účetní závěrka se sestavuje jako řádná, mimořádná nebo mezitímní. **Řádnou** účetní závěrkou rozumíme závěrku sestavenou k rozvahovému dni, což je poslední den účetního období. **Mimořádná** účetní závěrka se sestavuje v souvislosti s mimořádnými událostmi jako např. ke dni zániku povinnosti vést účetnictví. **Mezitímní** účetní závěrku sestavují podniky v průběhu účetního období, a to k jinému než rozvahovému dni. Tento druh účetní závěrky je sestavován při přeměnách společnosti (fúze, rozdělení apod.). K datu mezitímní účetní závěrky se účetní knihy neuzavírají, provádí se pouze inventarizace.

Náležitosti účetní závěrky¹:

- název obchodní firmy nebo jiný název účetní jednotky; sídlo nebo bydliště a místo podnikání, liší-li se od bydliště,
- identifikační číslo, pokud jej má účetní jednotka přiděleno,

²⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

³⁰ 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.

³¹ § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

- právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena,
- rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje,
- okamžik sestavení účetní závěrky.

Povinnost **schvalovat účetní závěrku** mají nejvyšší orgány společnosti, jimiž jsou valná hromada či členská schůze. Do jejich povinností patří sejít se nejpozději do šesti měsíců po rozvahovém dni a schválit účetní závěrku. Dále k ní musí být připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam účetní jednotky.

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny. Položky uvedené v účetních výkazech jsou vykazovány v **celých tis. Kč**. Podniky, jejichž čistá výše aktiv přesahuje **10 miliard Kč**, mohou jednotlivé položky vykazovat v **celých milionech Kč**, ale tuto skutečnost musí uvádět ve všech částech účetní závěrky.

Položka „***Výsledek hospodaření za účetní období“ uvedená ve výkazu zisku a ztráty se musí rovnat položce „A.V Výsledek hospodaření běžného účetního období“ uvedená v rozvaze.

2. ROZVAHA

Rozvaha je základní účetní výkaz, který vypovídá o majetkové a kapitálové situaci podniku. Sleduje změny majetku a kapitálu v čase. Umožňuje zjistit, jak podnik hospodaří, zda vložený kapitál rozmnožuje. Dosahuje-li podnik zisku, může obnovovat pro něj potřebná aktiva. Při ztrátě dojde ke snížení vlastního kapitálu.

Konstrukce výkazu **Rozvaha** by měla být taková, aby přehledně ukazovala, co podnik vlastní (struktura majetku podniku), z jakých zdrojů svůj majetek pořídil (struktura kapitálu), jaká je jeho finanční situace, stupeň zadluženosti a likvidity atd. Jednotlivé položky rozvahy jsou definovány ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., forma výkazu je stanovena Přílohou č. 1 k této vyhlášce. V rozvaze se třídí důsledně podle likvidnosti³² jednotlivých položek majetku a vyazuje se stav ke konci běžného účetního období (tj. k rozvahovému dni) a stav ke konci minulého účetního období.

Stav aktiv za poslední vykazované (běžné) období se člení do 3 sloupců:

- sloupec 1 „**Brutto**“ uvádí stav aktiv v ocenění na jemu odpovídajícím účtu v plné hodnotě,
- sloupec 2 „**Korekce**“ zahrnuje zaúčtované oprávkky (suma odpisů) a stav opravné položky k dané rozvahové položce aktiv,
- sloupec 3 „**Netto**“ vyjadřuje stav majetkové položky za běžné období.

Stav majetkové složky za předchozí účetní období ve sloupci 4 se uvádí v ocenění netto. Uspořádání položek aktiv v rozvaze uvádí tabulka č. 8.1.

Pasiva se člení podle původu zdrojů a vykazují stav za běžné účetní období pouze v jediném sloupci 5. Ve sloupci 6 se udává stav za předchozí účetní období. Uspořádání položek pasiv uvádí tabulka č. 8.2.

³² Likvidnost je schopnost majetkové složky přeměnit se rychle a bez větších ztrát v peněžní prostředky.

Tab. 8.1 Základní struktura aktiv v rozvaze ve formě výkazu

Aktiva	Běžné účetní období			Minulé účetní období
	Brutto (1)	Korekce (2)	Netto (3)	Netto (4)
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál				
B. Dlouhodobý majetek				
B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek				
B. II. Dlouhodobý hmotný majetek				
B. III. Dlouhodobý finanční majetek				
C. Oběžná aktiva				
C. I. Zásoby				
C. II. Dlouhodobé pohledávky				
C. III. Krátkodobé pohledávky				
C. IV. Finanční majetek				
D. I. Časové rozlišení				

Tab. 8.2 Základní struktura pasiv v rozvaze ve formě výkazu

Pasiva	Stav v běžném účetním období (5)	Stav v minulém účetním období (6)
A. Vlastní kapitál		
A. I. Základní kapitál		
A. II. Kapitálové fondy		
A. III. Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku		
A. IV. Výsledek hospodaření minulých let		
A. V. Výsledek hospodaření běžného účetního období		
B. Cizí zdroje		
B. I. Rezervy		
B. II. Dlouhodobé závazky		
B. III. Krátkodobé závazky		
B. IV. Bankovní úvěry a výpomoci		
C. I. Časové rozlišení		

Srovnání skutečností za běžné (uzavřené) období s předcházejícím účetním obdobím umožňuje **posouzení vývoje struktury majetku a kapitálu**. Vedle toho je v časové řadě průkazně doložena **bilanční kontinuita** (návaznost konečných a počátečních stavů) mezi jednotlivými účetními obdobími a výkazy.

3. VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

Výkaz zisku a ztráty podává přehled o výnosech, nákladech a výsledku hospodaření podniku a informuje o finanční výkonnosti účetní jednotky. Je uspořádán stupňovitě, jednotlivé stupně charakterizují úroveň hospodaření v provozní, finanční a mimořádné činnosti.

Výkaz je možno sestavovat v **druhovém** (druhy nákladů říkají, co se stalo, co je příčinou vzniku nákladu) nebo v **účelové struktuře** (za jakým účelem byly náklady vynaloženy). V souladu s požadavky české účetní legislativy je nezbytné, jestliže se sestavuje v účelovém členění, zveřejnit v příloze k účetním výkazům provozní náklady v členění druhovém.

Uspořádání a označování položek výkazu je stanoveno v příloze č. 2 a 3 vyhlášky 500/2002 Sb. a je uváděno jako skutečnost v účetním období sledovaném a skutečnost v účetním období minulém. Srovnání těchto skutečností umožňuje **posouzení vývoje struktury nákladů a výnosů a vyplývajícího vývoje výsledku hospodaření**.

Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění je uspořádán stupňovitě, za účelem zjištění dílčích položek celkového účetního výsledku hospodaření a některých dalších ekonomických ukazatelů. Ve výkazu jsou postupně vyčísleny:

- obchodní marže,
- přidaná hodnota,
- účetní provozní výsledek hospodaření před zdaněním daní z příjmů,
- účetní výsledek hospodaření z finančních operací,
- účetní VH za běžnou činnost po zdanění daní z příjmů,
- účetní mimořádný VH po zdanění daní z příjmů,
- celkový účetní výsledek hospodaření po zdanění daní z příjmů.

Výsledek hospodaření před zdaněním, zjištěný v účetnictví z rozdílu celkových výnosů a nákladů podniku, je výchozím podkladem ke stanovení základu daně.

Pro daňové účely se VH vykáže v členění na:

- výsledek hospodaření z **běžné činnosti**, do níž se zahrnuje provozní a finanční činnosti, z kterého se vypočítává daň z příjmů z běžné činnosti,
- výsledek hospodaření z **mimořádné činnosti**, z něhož se počítá daň z příjmů z mimořádné činnosti.

U většiny podniků podnikajících v lesnictví tvoří rozhodující část výkazu položky vztahující se k provoznímu výsledku hospodaření, který je tvořen rozdílem provozních výnosů a provozních nákladů. Členění provozního VH je následující:

- **tržby za prodej zboží** zahrnují tržby z prodeje zboží, a to po odečtení slev a srážek při prodeji,
- **náklady vynaložené na prodané zboží** obsahují nákupní cenu zboží,
- **obchodní marže** je počítána jako rozdíl tržeb za prodej zboží a nákladů na nákup tohoto zboží. Představuje hrubý zisk (příp. ztrátu) z prodeje zboží. Tyto tři položky jsou typické pro obchodní společnosti.
- **výkony**, v lesním hospodářství zahrnují především tržby za prodej vlastních výrobků a služeb (tržby za prodané dříví bez DPH), změnu stavu zásob vytvořených vlastní činností (vyjadřuje přírůstek a úbytek nedokončené výroby, polotovarů a výrobků, což jsou zásoby dříví v různém stupni rozpracovanosti dle lokalit a sazenice v lesních školkách v ocenění vlastními náklady bez zisku) a aktivaci majetku (např. dříví použité pro vlastní spotřebu, vlastní sazenice použité pro zalesňování),
- **výkonová spotřeba** zahrnuje spotřebu materiálu (včetně hodnoty nakupovaného dříví), energie, nakupované služby (zajišťování pěstební a těžební činnosti cizími) a další nákladové položky,

- **přidaná hodnota** je součtem položek Obchodní marže a Výkony, od kterého se odečte hodnota položky Výkonová spotřeba,
- **osobní náklady** zahrnují mzdové náklady zaměstnanců a společníků, odměny členů orgánů, zákonné sociální a zdravotní pojištění a ostatní sociální náklady,
- **daně a poplatky**, jedná se o přímé daně a poplatky s výjimkou daně z příjmů, tedy např. silniční daň, daň z nemovitostí apod.,
- **odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku**, jedná se o účetní odpisy,
- **tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu** zahrnuje výnosy z prodeje nepotřebného majetku,
- **zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu** se vztahuje k předchozí položce a je zde uvedena hodnota zůstatkové ceny u dlouhodobého majetku nebo skladové ceny u materiálu,
- **změna stavu rezerv a opravných položek a komplexních nákladů příštích období**, rozdíl mezi výnosovou položkou zúčtování rezerv a nákladovou položkou tvorba rezerv nebo rozdíl mezi výnosovou položkou zúčtování opravných položek a tvorba opravných položek,
- **ostatní provozní výnosy** zahrnují hodnotu provozních výnosů, které nemají samostatnou položku, např. pokuty a penále,
- **ostatní provozní náklady** představují hodnotu provozních nákladů, které nemají samostatnou položku, např. odpis nedobytné pohledávky.

4. PŘÍLOHA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Příloha účetní závěrky má za hlavní účel doplnit, rozpracovat a objasnit informace z rozvahy a výkazu zisku a ztráty a informovat o obecných účetních a oceňovacích metodách použitých v účetnictví podniku. Podnikatelé, kteří mají **zákonnou povinnost auditu**, sestavují **přílohu v plném rozsahu**, podnikatelé bez této povinnosti mohou sestavit přílohu ve **zjednodušeném rozsahu**. Vedle údajů za sledované účetní období se v příloze uvádějí srovnatelné údaje za minulé účetní období

Příloha obsahuje:

- **všeobecné informace o účetní jednotce** – datum vzniku (příp. zahájení činnosti), jména a příjmení členů statutárních a dozorčích orgánů k rozvahovému dni, popis organizační struktury a její zásadní změny během uplynulého účetního období, popis změn a dodatků provedených v uplynulém účetním období v obchodním rejstříku,
- **informace o účetních zásadách, metodách oceňování a způsobech odpisování**,
- **doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty** – vysvětlení každé významné položky či skupiny položek, pohledávky a závazky po splatnosti, pronájem majetku, zatížení majetku zástavním právem či věcným břemenem, druhové členění provozních nákladů a výnosů, pokud účetní jednotka sestavuje výkaz zisku a ztráty v účelovém členění,
- **informace o propojených osobách** – údaje o fyzických a právnických osobách, které mají podstatný nebo rozhodující vliv s uvedením výše vkladu v procentech, obchodní

firma a sídlo účetních jednotek, v nichž má podnik podstatný nebo rozhodující vliv s uvedením výše podílu na základním kapitálu těchto společností, výše vlastního kapitálu a výše VH za poslední účetní období u těchto společností, dohody mezi společníky, které zakládají rozhodovací práva bez ohledu na výši podílu na základním kapitálu,

- **informace o půjčkách a úvěrech** – úrokové sazby, hlavní podmínky smluv,
- **další informace** – průměrný přepočtený počet zaměstnanců během účetního období a z toho členů řídicích orgánů a uvedení osobních nákladů, které byly za zaměstnance vynaloženy (stačí souhrnné údaje), informace o uzavření ovládacích smluv či smluv o převodech zisku a zveřejnění informace, jaké povinnosti z toho vyplývají, další informace, které jsou nezbytné k pochopení finanční situace (např. drobný nehmotný a hmotný majetek, celková výše mimobilančních závazků, apod.).

Podniky jsou rovněž povinny v příloze zveřejnit³³ informace o celkových nákladech na odměny auditorské společnosti, a to v členění na:

- povinný audit účetní závěrky,
- jiné ověřovací služby,
- daňové poradenství,
- jiné neauditorské služby.

Formální uspořádání přílohy je poměrně volné. Příloha má být předložena ve formě tabulek nebo popisným způsobem zajišťujícím přehlednost a srozumitelnost předkládaných informací.

Příloha musí obsahovat i údaje o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu, pokud nejsou zpracovány formou samostatných výkazů.

5. PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH A PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU

Cash flow (peněžní tok) představuje reálný pohyb peněžních prostředků podniku za určité období v souvislosti s jeho ekonomickou činností. Koncepce cash flow vychází z:

- rozdílu mezi pohybem hmotných prostředků a jejich peněžním vyjádřením (např. nákup automobilu na úvěr),
- časového nesouladu hospodářských operací vyvolávajících náklady a jejich finančním zachycením (např. vznik mzdových nákladů a výplata mezd),
- důsledku používání různých účetních metod (např. různých způsobů odpisování dlouhodobého majetku a různého oceňování zásob), tj. z rozdílů mezi náklady a výdaji a mezi výnosy a příjmy.

Koncepce cash flow je založena na příjmech a výdajích a **vyjadřuje reálné toky peněz a jejich zásoby v podniku.**

Pro důležitost cash flow se sestavuje zvláštní samostatný výkaz – přehled o peněžních tocích (výkaz cash flow). **Přehled o peněžních tocích** je rozpisem vybraných položek majetku a podává informaci o přírůstcích (příjmech) a úbytcích (výdajích) peněžních prostředků³⁴

³³ Netýká se účetních jednotek, které sestavují účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.

³⁴ Za peněžní prostředky se považují peníze v hotovosti včetně cenin, peněžní prostředky na účtech včetně přečerpání běžného účtu.

a peněžních ekvivalentů³⁵ v jednotlivých oblastech činnosti podniku v průběhu účetního období. Umožňuje aplikovat modely pro odhad současné hodnoty budoucích peněžních toků a mezipodniková srovnání.

Činnosti podniku členíme na:

- **provozní** (výroba, prodej výrobků a služeb) – jedná se o hlavní výdělečnou činnost podniku, v této oblasti se soustřeďují výsledky provozní činnosti (čistý provozní zisk), změny pohledávek u odběratelů, změny dluhů u dodavatelů, změny zásob aj.,
- **investiční** – v této oblasti se soustřeďují změny stavu dlouhodobého majetku a jeho zdrojů,
- **financování** – zde se soustřeďují fondy plynoucí z použití úvěrů a jiných dluhů, společných akcií, splátek dluhů, placení dividend

Cash flow z provozní činnosti zjišťujeme **dvěma metodami**:

- **přímou metodou**, kdy částky cash flow zjišťujeme jako celkové sumy všech příjmů produkujících fondy a celkové sumy všech výdajů spotřebovávajících fondy,
- **nepřímou metodou**, kdy vycházíme z provozního zisku, který upravíme o ty výnosy a náklady, které se netýkají pohybu prostředků v průběhu období (např. odpisy).

Výsledná částka zjištěná jednou u uvedených metod se doplní o cash flow z finanční oblasti a investiční oblasti.

Přehled o změnách vlastního kapitálu je rozpisem položky „A. Vlastní kapitál“ z rozvahy a podává informaci o uspořádání jeho položek, informace o zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu v průběhu běžného období, přičemž je třeba vyčíslit i vyplacené dividendy a zdroje, ze kterých bylo čerpáno.

6. AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Řádná a mimořádná účetní závěrka některých účetních jednotek podléhá povinnosti ověření auditorem (dle § 20 zákona o účetnictví). Jedná se o **akciové společnosti**, pokud ke konci účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období předcházejícího překročily nebo dosáhly alespoň jedno ze tří kritérií:

- úhrn aktiv brutto převyšuje 40 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obratu převyšuje 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců činí více než 50.

Ostatní **obchodní společnosti** a **družstva** mají tuto povinnost, jestliže překročily nebo dosáhly alespoň dvou ze tří uvedených kritérií.

Cílem auditu účetních výkazů je vyjádřit stanovisko nezávislé, kvalifikované osoby (auditora) k tomu, zda účetní výkazy ÚJ zveřejněné podávají věrné a poctivé zobrazení stavu majetku a závazků, finanční situace a výsledku hospodaření v souladu s platnou legislativou.

Při provádění auditu je **auditor povinen ověřit**, zda:

³⁵ Peněžními ekvivalenty se rozumí krátkodobý likvidní finanční majetek, který je snadno a pohotově směnitelný za předem známou částku peněžních prostředků a u tohoto majetku se nepředpokládají významné změny hodnoty v čase.

- informace uvedené v účetní závěrce nebo konsolidované účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky,
- výroční zpráva je v souladu s účetní závěrkou nebo konsolidovaná výroční zpráva je v souladu s konsolidovanou účetní závěrkou.

Základní auditorskou dokumentací, která představuje informace o vykonaném auditu a závěry, ke kterým auditor dospěl je nazýván **spis auditora**. Spis by měl být srozumitelný, přehledný a natolik podrobný, aby i jiný auditor byl na základně předloženého spisu schopen dané auditorské postupy pochopit. Je ve vlastnictví auditora a záleží pouze na jeho uvážení, zda zpřístupní auditované ÚJ informace ve spisu obsažené. Povinnost archivace je minimálně po dobu 10 let od vytvoření či aktualizace

Spis auditora obvykle tvoří dvě části:

- **stálá složka**, která obsahuje informace trvalého charakteru (např. informace o účetní jednotce, právní informace, organizační strukturu, stanovy, zakladatelskou listinu, kopie výpisů z obchodního rejstříku apod.),
- **běžná složka** obsahující informace, které se týkají auditovaného účetního období (např. časový harmonogram auditu, složení týmu, hodnocení účetního systému a vnitřních kontrol, použité auditorské postupy a jejich výsledky, vysvětlení získaná od účetní jednotky, závěry, ke kterým auditor dospěl a kopie účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy auditora atd.).

O provedeném auditu vypracuje auditor zprávu. **Zpráva auditora** zpravidla **obsahuje**: vymezení příjemce, úvodní odstavec (vymezení účetní závěrky, která je předmětem zprávy auditora, prohlášení o odpovědnosti vedení účetní jednotky a úloze auditora), odstavec o rozsahu auditu (odkaz na auditorské směrnice, rámcový popis auditorem provedené činnosti), odstavec, který obsahuje výrok auditora k účetní závěrce, datum zprávy auditora, podpis auditora, jméno a sídlo auditora včetně čísla jeho osvědčení. Přílohou zprávy auditora je auditovaná účetní závěrka

Součástí zprávy auditora je i stanovisko auditora tzv. **auditorský výrok**. Výrokem auditor vyjadřuje svůj názor na to, zda účetní závěrka sestavená v souladu se zákonem o účetnictví a a navazujícím předpisy (příp. Mezinárodními standardy účetního výkaznictví) podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Existují **4 typy auditorských výroků**: výrok bez výhrad, výrok s výhradou (nesprávná účetní metoda – významná skutečnost, ale ne zásadní), záporný výrok (pokud účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz) nebo odmítnutí výroku (např. nemůže provést některé činnosti – omezení způsobené společností).

7. VÝROČNÍ ZPRÁVA

Výroční zprávu povinně vyhotovují účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem. Účelem je účelně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti podniku, jeho činnostech a stávajícím hospodářském postavení. Ve výroční zprávě je povinna účetní jednotka uvést zejména zveřejňované údaje z účetní závěrky, výrok auditora týkající se účetní závěrky, údaje o důležitých skutečnostech, které se vztahují k účetní závěrce, a výklad o uplynulém a předpokládaném vývoji jejího podnikání a finanční situaci.

Obsahem výroční zprávy musí být podle § 21 zákona o účetnictví, kromě informací nezbytných pro naplnění účelu výroční zprávy, nejméně informace o:

- skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- předpokládaném vývoji činnosti podniku,
- aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí,
- tom, zda podnik má organizační složku v zahraničí,
- pořizování vlastních akcií, zatímních listů, obchodních podílů a akcií ovládající osoby,
- cílech a metodách řízení rizik podniku vč. politiky zajištění transakcí,
- počtu a jmenovité hodnotě vlastních akcií nebo vlastních zatímních listů podniku (podniků v konsolidačním celku), držených na počátku účetního období, nabytých nebo zcizených během účetního období a držených na konci účetního období,
- údajích požadovaných podle zvláštních právních předpisů.

Pokud to má význam pro posouzení majetku, závazků, finanční situace a výsledku hospodaření podniku, musí podnik, který používá investiční nástroje, ve výroční zprávě rovněž uvést i informace o:

- cílech a metodách řízení rizik dané společnosti, a to včetně její politiky pro zajištění veškerých hlavních typů plánovaných transakcí, u nichž se použijí zajišťovací deriváty,
- cenových, úvěrových a likvidních rizicích a dále rizicích souvisejících s hotovostním tokem, jímž je podnik vystaven.

Účetní jednotka je povinna po schválení výroční zprávy umožnit každému do ní nahlédnout v sídle účetní jednotky nebo zveřejněním v Obchodním věstníku.

8. INFORMAČNÍ POVINNOST, ZVEŘEJŇOVÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY A VÝROČNÍ ZPRÁVY

Jednou z povinností účetních jednotek je zveřejňování vybraných údajů pro **státní statistiku** dle zákona o státní statistické službě³⁶ tedy povinnost účasti na statistických šetřeních. Účelem je získat data k vytvoření statistických informací o ekonomickém vývoji ČR a jejich jednotlivých částí. Účetní jednotky mají informační povinnost vůči národnímu účetnictví, odvětví (statistické údaje zjišťuje Český statistický úřad) a rezortu (údaje zjišťuje Ministerstvo zemědělství ČR). Podniky jsou vybírány na základě matematicko-statistických metod z **Registru ekonomických subjektů**. Z odvětvových údajů jsou získávány informace pro výpočet HDP, míry inflace, jako základ pro tvorbu hospodářské politiky ČR.

K nejvýznamnějším statistickým výkazům lesního hospodářství patří **Výkaz Les P 8-01: Roční výkaz odvětvových ukazatelů v lesnictví**. Účelem je získání údajů za lesnictví a související činnosti pro hodnocení stavu a vývoje odvětví lesnictví, pro hodnocení státní lesnické politiky a pro poskytování údajů EU a ostatním mezinárodním organizacím, pro zhodnocení možnosti využívání potenciálu biomasy. Údaje poskytují ekonomické subjekty lesního hospodářství, které jsou zařazeny do zpravodajské jednotky CZ-NACE 01, 02, 03 (zemědělství, lesnictví, rybářství), tedy ekonomické subjekty zapsané v obchodním rejstříku s

³⁶ Zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů.

převažující činností lesnictví a dále ekonomické subjekty hospodařící na lesních pozemcích s rozlohou 200 a více hektarů. Výkaz obsahuje informace o:

- bilanci holin,
- pozemky určené k zalesnění,
- sazenicích a zalesňování,
- těžbě dřeva podle dřevin,
- nahodilých těžbách,
- dodávkách dříví,
- zpracované lesní biomase,
- obhospodařovaných plochách,
- pilařské přidružené výrobě,

počtech zaměstnanců v lesnictví a mzdách lesnické činnosti (vč. průměrného evidenčního počtu zaměstnanců).

Ze statistických výkazů vůči rezortu je nejvýznamnější **Výkaz Les (MZe) 1-01: Roční výkaz o hospodaření v lesích**. Jeho účelem je získání informací pro objektivní rozhodování v dotační politice resortu a pro naplňování cílů státní lesnické politiky. Poskytují se základní údaje o ploše obhospodařovaných lesních pozemků, ploše lesa hospodářského, prodeji a těžbě dřeva, zaměstnancích a mzdách, nákladech a výnosech v lesním hospodářství. Údaje poskytují ekonomické subjekty zapsané do obchodního rejstříku s převažující činností lesnictví (CZ-NACE odvětví 02) a dále ekonomické subjekty hospodařící na lesních pozemcích s rozlohou 200 a více ha.

Ty účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku, nebo ty, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis, jsou povinny zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu v rozsahu, v jakém jimi byla sestavena.

Auditované podniky dle § 21 zákona o účetnictví zveřejňují výroční zprávu po jejich ověření auditorem a po schválení příslušným orgánem do 30 dnů, po splnění obou podmínek, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období, bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny. Účetní jednotky, které mají povinnost ověřování auditorem, nesmí zveřejnit informace, které předtím nebyly auditorem ověřeny, a to způsobem, který by mohl vést uživatele účetní závěrky k tomu, že by se domníval, že auditorem byly tyto informace zveřejněny. Účetní jednotky jsou povinny zveřejnit i zprávu auditora a informaci o tom, že zveřejňované účetní záznamy nebyly případně schváleny uvedeným způsobem.

Účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku, zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu jejich uložení do **sbírky listin** obchodního rejstříku (www.justice.cz), účetní závěrka může být uložena jako součást výroční zprávy. Účetní jednotky odevzdávají účetní závěrku a výroční zprávu v elektronické podobě ve formátu pdf, a to buď emailem nebo na CD-R médiu. K účetní závěrce musí být připojen podpisový záznam statutárního zástupce.

Použitá literatura:

Strouhal, J. a kol., 2010: Účetnictví 2010: velká kniha příkladů. 1. vyd. Brno: Computer Press. 709 s., il. ISBN 978-80-251-2907-4.

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

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

Zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů.

Kontaktní adresa autora:

Ing. Petra Hlaváčková, Ph.D.

Ústav lesnické a dřevařské ekonomiky a politiky

Lesnická a dřevařská fakulta

Mendelova univerzita v Brně

Tel.: 545 134 075

Email: petra.hlavackova@mendelu.cz

ZPŮSOBY FINANCOVÁNÍ, VÝHODY VYUŽITÍ CIZÍHO KAPITÁLU

Podnikatelský úspěch firem závisí nejen na technické vyspělosti, personálním zabezpečení, ale z velké části i na obchodní a finanční zdatnosti vedení podniku. Významnou součástí obchodní zdatnosti podniku je (vedle aspektů marketingových) udržení majetkově finanční stability. Majetkově – finanční stabilitou se rozumí schopnost podniku (zejména jeho vrcholového managementu) vytvářet a trvale udržovat optimální poměr mezi používaným majetkem a kapitálem, jež je zdrojem k získání majetku. Podnik by tedy měl trvale hledat odpovědi na tři zásadní otázky finančního řízení:

- a) jaký poměr udržovat mezi složkami majetku (majetková struktura),
- b) jaký je optimální poměr mezi jednotlivými druhy kapitálu (finanční struktura),
- c) jaký má být vzájemný vztah mezi jednotlivými složkami majetku a jednotlivými druhy používaného kapitálu?

1. FINANČNÍ STRUKTURA PODNIKU

Finanční struktura (kapitálová struktura) podniku představuje poměr mezi jednotlivými složkami podnikového kapitálu, ze kterého je financován jeho majetek. Z hlediska statického je zachycena na straně pasiv rozvahy (k určitému okamžiku, např. k 31. 12.). Z hlediska dynamického představuje změny složek podnikového kapitálu, ze kterých je financován jeho fixní majetek a trvalá složka oběžného majetku. Kapitálová struktura podniku je tedy pouze částí jeho finanční struktury.

V rámci řízení finanční struktury podniku je třeba posuzovat a analyzovat poměr mezi *vlastním a cizím kapitálem*. K tomu slouží ukazatele zadluženosti, což jsou zpravidla poměrové ukazatele obsažené v jedné ze čtyř základních skupin ukazatelů aplikovaných ve *finanční analýze*. Měří rozsah, v jakém podnik užívá k financování dluh.

Základním ukazatelem je poměr celkových závazků (dlouhodobých i krátkodobých) k celkovým aktivům (*debt ratio*):

$$\text{zadluženost} \quad (\text{debt ratio}) = \frac{\text{celkový dluh}}{\text{celková aktiva (netto)}} \dots\dots\dots (1)$$

Ukazatel zadluženosti poskytuje základní orientaci o míře zajištění pohledávek věřiteli; čím vyšší zadluženost existuje, tím větší je riziko věřitelů. Tento ukazatel je proto hojně využíván k měření finančního rizika.

K měření zadluženosti se dále používá ukazatel poměru vlastního jmění k celkovým aktivům (*equity ratio*), který je doplňkovým ukazatelem k ukazateli předchozímu, jejich součet se rovná 1, resp. 100 %.

$$\text{poměr vlastní jmění (equity ratio)} = \frac{\text{vlastní jmění}}{\text{celková aktiva (netto)}} \dots\dots\dots (2)$$

Pro úplnost se uvádí ještě poslední ze tří hlavních ukazatelů zadluženosti, kterým je poměr celkových závazků k vlastnímu jmění (*debt_equality ratio*). Převrácená hodnota tohoto ukazatele je nazývá *míra finanční samostatnosti*.

$$\text{debt_equality ratio} = \frac{\text{celkový dluh}}{\text{vlastní jmění}} \dots\dots\dots (3)$$

Dlouhodobí věřitelé (zejména banky) sledují současně s ukazatelem zadluženosti i schopnost dlužníka hradit úroky z úvěrů. K tomu slouží ukazatel vycházející z výsledovky – *ukazatel úrokového krytí TIE (times_interest_earning)*:

$$\text{úrokové krytí TIE (times_interest_earned)} = \frac{\text{zisk před úroky a zdaněním EBIT}}{\text{placené závazkové úroky}} \dots\dots\dots (4)$$

Zisk před zdaněním se bere v úvahu proto, že schopnost hradit úroky není ovlivňována výší daně (úrok je z hlediska zdanění daní z příjmů položkou daňově účinnou – odpočitatelnou). Úrokové krytí je považováno za jeden z ukazatelů finanční stability, tj., odolnosti podniku proti zhroucení financí podniku v důsledku jejich úbytku při využívání cizích zdrojů. Prahovou hodnotou je číslo 1, cílová hodnota by měla být mnohem vyšší, alespoň 6.

U podniků, které pracují s leasingovými aktivy, se doporučuje zjišťovat ještě ukazatele krytí fixních plateb.

$$\text{krytí fixních plateb (fixed charge coverage)} = \frac{\text{EBIT} + \text{stálé platby}}{\text{placené závazkové úroky} + \text{leasingové aj.závazkové platby}} \dots\dots\dots (5)$$

Zadluženost podniku je přirozeně v korelaci s jeho likviditou. V praxi finanční analýzy jsou tyto dvě části finanční situace podniku hodnoceny samostatně. Čím vyšší je objem dluhů, tím je do budoucna nutné věnovat vyšší pozornost tvorbě prostředků na jejich splácení. Z tohoto pohledu hodnotí zadluženost podniku například ukazatel poměru cash-flow z provozní činnosti k průměrnému stavu celkových závazků za určité období, tedy krytí finančních potřeb peněžními příjmy (*cash flow coverage ratio*).

$$\text{cash flow coverage ratio} = \frac{\text{cash flow z provozní činnosti}}{\text{úroky} + \text{leasingové aj.závazkové platby}} \dots\dots\dots (6)$$

Na závěr ještě dva doplňující ukazatele:

$$\text{překapitalizování} = \frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{stálá aktiva}} > 1 \dots\dots\dots (7)$$

$$\text{podkapitalizování} = \frac{\text{vlastní kapitál} + \text{dlouhodobý cizí kapitál}}{\text{úroky} + \text{leasingové aj. závazkové platby}} < 1 \quad \dots\dots\dots (8)$$

První ukazatel by měl být nepatrně nižší než 1, druhý přibližně roven 1. Při jejich hodnocení a použití je nutno mít na paměti základní finanční poučky. Vztah rizika (krátkodobé zdroje jsou rizikovější) a výnosnosti (krátkodobé zdroje jsou levnější, za určitých podmínek).

2. PRAVIDLA FINANCOVÁNÍ A KAPITÁLOVÁ STRUKTURA – BILANČNÍ PRAVIDLA

Tato formulovaná finanční pravidla vychází z dlouhodobých praktických zkušeností ve vytváření kapitálové struktury; nestanoví se o všem podle nich optimální výše kapitálových potřeb.

Zlaté bilanční pravidlo

Je jedním z pravidel horizontální struktury „majetek – kapitál“. Požaduje sladit dobu trvání částí majetku s dobou trvání jednotlivých zdrojů (složek kapitálu). V mírnější podobě požaduje, aby dlouhodobý majetek byl kryt dlouhodobými zdroji v podobě vlastního kapitálu. V přísnější podobě se do dlouhodobého majetku zařazují i trvale vázaná oběžná aktiva a do dlouhodobých zdrojů i dlouhodobý cizí kapitál.

Zlaté pravidlo vyrovnání rizik

Označuje se jako pravidlo vertikální kapitálové struktury. Požaduje, aby poměr vlastního kapitálu k cizím zdrojům byl 1:1, v přísnější podobě, aby vlastní zdroje byly vyšší. Tím riziko pro věřitele klesá, ale snižuje se i působení finanční páky. V případě změny poměru vlastního kapitálu k celkovým dluhům 4:6 a méně přestává fungovat tzv. „daňový štít“. Což znamená, že finanční výhodu, kterou podnik získá v podobě daňové úspory uznatelných úroků z cizího kapitálu, postupně stírá vyšší úrokové zatížení.

Ve finanční praxi se používají i další pravidla, např. **zlaté pari pravidlo** požadující při konzervativním přístupu finančního řízení podniku, aby dlouhodobý majetek byl kryt pouze vlastním kapitálem, **zlaté poměrové pravidlo** požadující, aby tempo růstu investic nepředstihovalo tempo růstu tržeb (v dlouhém období), **pravidlo jedna ku jedné** požaduje, aby stav pokladny, směnek a pohledávek nebyl menší než stav krátkodobých cizích zdrojů a **pravidlo dva ku jedné** říká, že hodnota oběžných aktiv by měla být minimálně dvakrát vyšší než krátkodobé zdroje.

3. OPTIMALIZACE KAPITÁLOVÉ STRUKTURY

Posuzování relace vlastního a cizího kapitálu je významným problémem formování finanční struktury podniku. Tato relace je závislá především na nákladech spojených se získáním příslušného druhu kapitálu (cena kapitálu, úrokové zatížení podniku). Náklady spojené se získáním určitého druhu kapitálu jsou závislé:

- na době splatnosti (faktor času),
- na použití z hlediska uživatele i věřitele (faktor rizika).

Čím je doba splatnosti příslušného druhu kapitálu delší, tím vyšší cenu za něj musí uživatel (dlužník) zaplatit. Cenou za získání kapitálu se rozumí u cizího kapitálu úrok, u vlastního

kapitálu dividend. Z tohoto hlediska se jako nejlevnější jeví krátkodobý cizí kapitál (obchodní úvěry, krátkodobé bankovní úvěry) a nejdražší pak základní kapitál, jelikož je doba jeho splatnosti neomezená. Cenu cizího kapitálu ovlivňuje i systém zdanění podniku. Úroky z úvěru, z obligací jsou **odečitatelnou položkou pro zdanění zisku, ne dividend**. Tento fakt snižuje cenu cizího kapitálu pro podnik a podporuje jeho širší využití, pokud není narušena finanční rovnováha podniku. Cenu kapitálu ovlivňuje i stupeň rizika, které poskytovatel kapitálu podstupuje. Čím vyšší riziko podstupuje, tím vyšší cenu požaduje.

Posuzujeme-li jednotlivé druhy kapitálu z *hlediska jejich riskantnosti pro uživatele*, pak platí, že akciový kapitál je nejméně riskantním, nejbezpečnějším zdrojem financování, protože nevyžaduje splacení, nevyžaduje většinou stálé úrokové platby bez ohledu na dosažený zisk.

Míra zadlužení a tedy celkový poměr mezi vlastním a cizím kapitálem ovlivňuje výrazně náklady na pořízení celkového kapitálu podniku a tím i tržní hodnotu firmy (ta je na nich nepřímo závislá). Názory na optimální míru zadluženosti jsou ve finanční teorii předmětem rozsáhlé diskuse. Teoreticky lze stanovit optimální kapitálovou strukturu jako minimum celkových nákladů na firemní kapitál (WACC – Weighted Average Cost of Capital). Tyto celkové náklady na kapitál lze pak vypočítat podle následujícího vzorce:

$$k_0(WACC) = k_i \times (1 - T) \times \frac{B}{V} + k_e \times \frac{S}{V} \quad \dots\dots\dots (9)$$

Kde:

$k_0(WACC)$	– náklady na celkový kapitál v %
k_i	– náklady na cizí kapitál před zdaněním zisku v %
k_e	– náklady na vlastní kapitál po zdanění zisku v %
T	– míra zdanění zisku vyjádřená desetinným číslem
B	– tržní hodnota cizího kapitálu v Kč
S	– tržní hodnota vlastního kapitálu v Kč
V	– celkový kapitál – celková tržní hodnota firmy v Kč

V současnosti převládá teorie tzv. „U“ křivky celkových nákladů kapitálu. Je založena na tom, že od určité míry zadlužení celkové náklady začnou stoupat (vliv daní na cenu cizího kapitálu je pohlcen vyššími požadavky věřitelů na úroky při vyšším zadlužení, kdy stoupá riziko, až přichází hrozba bankrotu).

PŘÍKLAD:

Základní jmění akciové společnosti tvoří 80 000 akcií o nominální hodnotě jedné akcie 1.000 Kč. Tržní cena akcie je 1.500 Kč. Počítá se s 10% dividendou (výnosem / 1 akcii). Cizí kapitál tvoří bankovní úvěr ve výši 70 000 000 Kč s úrokem 6 % p.a. a daň z příjmu činí 19 %. Jaké jsou náklady na celkový kapitál?

Nejprve vypočteme tržní hodnotu vlastního kapitálu: 80.000 akcií po 1.500 Kč = 120 mil. Kč

Celkový kapitál pak je: 120 mil. Kč (VK) + 70 mil. Kč (CK) = 190 mil. Kč

$$k_0(WACC) = 0,06 \times (1 - 0,19) \times \frac{70}{190} + 0,1 \times \frac{120}{190}$$

Celkové náklady na kapitál jsou pak **8,1 %** při cca 37% podílu cizího kapitálu na celkovém kapitálu. Zvýšíme-li míru zadlužení na vrub snížení vlastního kapitálu na 50 %, potom po výpočtu zjistíme, že náklady na celkový kapitál jsou **7,4 %**.

Zjišťujeme, že vyšším podílem dluhu se snížily náklady na celkový kapitál. K tomu však může dojít jen za předpokladu, že úroková míra jak cizího, tak i vlastního kapitálu se nezmění. Ve skutečnosti však dochází k růstu obou úrokových měr a to v důsledku především růstu rizika jak pro externí investory, tak i pro akcionáře a další zvyšování podílu cizího kapitálu se stává neefektivní.

Sestavíme-li si tabulku pro různou úroveň podílu cizího kapitálu s příslušnými hodnotami, pak můžeme po přenesení těchto hodnot do grafu názorně vidět průběh nákladů pro vlastní, cizí a celkový kapitál a podle nejnižší úrovně podílu dluhu na celkovém kapitálu určit optimální strukturu kapitálu. Podíl cizího kapitálu by pak neměl překročit hranici 40%.

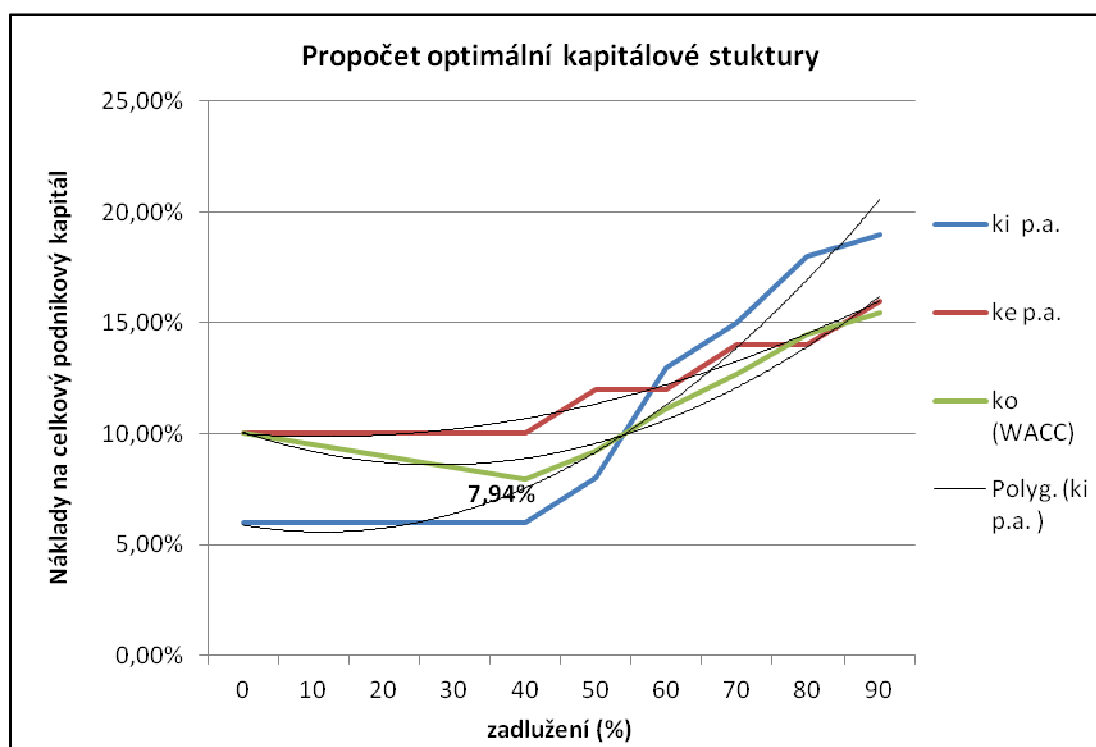
Tab. č. 11.1 Propočet kapitálové struktury

Míra zadlužení (%)	0	10	20	30	40	50	60	70	80	90
S VK (mil. Kč)	120	120	120	120	120	120	120	120	120	120
B CK (mil. Kč)	0	13,5	30	52	80	120	180	280	480	1080
V CelK (mil. Kč)	120	133,5	150	172	200	240	300	400	600	1200
T	19,00%	19,00%	19,00%	19,00%	19,00%	19,00%	19,00%	19,00%	19,00%	19,00%
k_i (p.a.)	6,00%	6,00%	6,00%	6,00%	6,00%	8,00%	13,00%	15,00%	18,00%	19,00%
k_e (p.a.)	10,00%	10,00%	10,00%	10,00%	10,00%	12,00%	12,00%	14,00%	14,00%	16,00%
k_0 (WACC)	10,00%	9,48%	8,97%	8,45%	7,94%	9,24%	11,12%	12,71%	14,46%	15,45%

Vývoj nákladů celkového podnikového kapitálu (viz obr. 11.1) vychází z toho, že s růstem zadluženosti rostou náklady dluhu i náklady vlastního kapitálu v důsledku zvýšeného rizika věřitelů při vyšším zadlužení i akcionářů při vyšším zadlužení a setrvalém stavu vlastního kapitálu. Pro podnik je tedy nejvhodnější varianta takové zadluženosti, kdy průměrné náklady na celkový podnikový kapitál jsou nejnižší. Vyšší zadluženost už zvyšuje průměrné náklady kapitálu a není tak výhodná. Z uvedeného vyplývá, že není vhodné používat co nejvyšší podíl cizího kapitálu (i když je levnější, ale optimální podíl, při němž *průměrné náklady celkového podnikového kapitálu* jsou minimální.

Ekonomové praktičtějšího zaměření však zdůrazňují, že vedle průměrných nákladů celkového kapitálu je třeba vzít v úvahu i další faktory působící na rozhodování o míře zadluženosti, zejména:

- velikost a stabilitu podnikového zisku,
- velikost a stabilitu obrátu (cash flow),
- majetkovou strukturu
- udržení kontroly nad činností podniku.



Obr. 11.1 Propočet optimální kapitálové stuktury podniku

4. ZDROJE A FORMY KRÁTKODOBÉHO FINANCOVÁNÍ

Ač se v podnikové finanční praxi běžně hovoří o krátkodobém financování, probíhá toto neustále. K pojetí krátkodobého financování se přistupuje ze dvou hledisek.

a) *Z hlediska zdrojů* jde o financování majetku podniku z krátkodobých zdrojů, tj. podle uzance splatných, resp. použitelných do 1 roku. Protože splácení podléhají cizí, úvěrové zdroje, je krátkodobé financování ve své praktické podstatě úvěrovým financováním. **Rozhodujícím je zde časové hledisko.**

b) *Z hlediska objektu financování* jde o financování krátkodobého (oběžného) majetku.

Běžně se v podnikové finanční praxi setkáváme s tím, že oběžný majetek je financován částečně dlouhodobými zdroji, nebo krátkodobé zdroje kryjí částečně i stálá aktiva.

Tab. č. 11.2 Schéma modifikací krátkodobého financování

Základní systém		Modifikovaný systém A		Modifikovaný systém B		Modifikovaný systém C	
SA	DDZ (VK,DÚ)	SA	DDZ (VK,DÚ)	SA	DDZ (VK,DÚ)	SA	DDZ (VK,DÚ)
OA	KDZ	OA	KDZ	OA	KDZ	OA	KDZ
						trvalá	
						přechodná	

SA	stálá aktiva	VK	vlastní kapitál
OA	oběžná aktiva	DÚ	dlouhodobý úvěr
DDZ	dlouhodobé zdroje	KDZ	krátkodobé zdroje

Z hlediska statického vyjadřuje krátkodobé financování stav krátkodobých zdrojů k určitému datu. V rozvaze jsou uvedeny v pasivech, v současné době v České republice v této struktuře:

Tab. č. 11.3 Uspořádání a označování položek krátkodobých závazků v rozvaze

B. III.		Krátkodobé závazky
B. III.	1.	Závazky z obchodních vztahů
	2.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
	3.	Závazky - podstatný vliv
	4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
	5.	Závazky k zaměstnancům
	6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
	7.	Stát – daňové závazky a dotace
	8.	Krátkodobé přijaté zálohy
	9.	Vydané dluhopisy
	10.	Dohadné účty pasivní
	11.	Jiné závazky
B. IV.		Bankovní úvěry a výpomoci
B. IV.	1.	Bankovní úvěry dlouhodobé
	2.	Krátkodobé bankovní úvěry
	3.	Krátkodobé finanční výpomoci
C. I.		Časové rozlišení
C. I.	1.	Výdaje příštích období (rezervy na budoucí výdaje)
	2.	Výnosy příštích období (nyní přijaté příjmy, které se „stanou“ výnosem až v následujícím období)

Zdroj: Příloha č. 1 vyhlášky 500/2002 Sb.; (Uspořádání a označování položek rozvahy)

Financování oběžného majetku lze posuzovat i z jiného hlediska, a to *podle průběhu reprodukčního procesu*. Lze je rozdělit na:

- financování prvotního vybavení oběžným majetkem při vzniku podniku,
- financování přírůstků (rozšiřování) oběžného majetku,
- financování obnovy oběžného majetku.

4.1. Obchodní úvěr

Obchodní úvěr je úvěrem, který „čerpá“ odběratel od dodavatele tím, že mu za dodávky výrobků a služeb platí až po uplynutí sjednané lhůty. Vyplývá z dohodnutých dodacích a platebních podmínek a při dodržení těchto podmínek je tedy nejlevnější formou krátkodobého financování z cizích zdrojů.

Specifikem obchodního úvěru je forma jeho poskytnutí, kterou jsou výrobky, zboží a služby. Je tedy poskytován v naturální formě. Odběratel jej splácí zpravidla v penězích (někdy i protidodávkou). Jeho omezenost však spočívá v logické, věcné, kvantitativní a kvalitativní vazbě mezi dodavatelem a odběratelem. Pozitivem obchodního úvěru je podpora odbytu a ve svých důsledcích urychlení reprodukčního procesu.

Z hlediska *nákladů* na získání kapitálu je obchodní úvěr považován za levný zdroj, jelikož se zpravidla poskytuje bezúročně. Nemusí tomu však být vždy. Kromě toho mohou vznikat další náklady při nedodržení smluvních podmínek, zejména dohodnuté lhůty splatnosti (penále,

úrok z prodlení). Ve snaze podnítit odběratele k odběru, ale také k rychlému zaplacení, může dodavatel nabídnout odběrateli *skonto*. Rozhodnutí o poskytnutí, resp. využití skonta vychází z komparace sazby skonta přepočtené na roční ekvivalentní sazbu bankovního úvěru.

$$EÚS = \frac{SS}{100 - SS} \times \frac{360}{DS - LS} \dots\dots\dots (10)$$

Kde:

<i>EÚS</i>	– ekvivalentní roční úroková sazba z bankovního úvěru v %,
<i>SS</i>	– sazba skonta v % z ceny,
<i>DS</i>	– doba splatnosti,
<i>LS</i>	– lhůta pro poskytnutí skonta (ve dnech).

4.2. Krátkodobé bankovní úvěry

Jedná se o úvěry poskytované různými bankami jako věřiteli podnikům jako dlužníkům na krytí jejich potřeb financování oběžného majetku a jeho přírůstků. Úvěry se používají:

- k přímé úhradě potřeb, např. zaplacení faktur za dodaný materiál apod.,
- ke splácení splátek jiných splatných úvěrů,
- nebo se příjem z úvěru převádí na běžný účet a účelovost se ověřuje dodatečně.

Krátkodobé bankovní úvěry mohou být poskytovány v různých formách.

- *Krátkodobá bankovní půjčka*. Poskytuje se podnikům samostatně, případ od případu. Je nejjednodušší formou bankovního úvěru. Je požadována jednoznačná účelovost. Úvěr je čerpán a splácen jednorázově, zpravidla však postupně v závislosti na průběhu zvyšování či snižování úvěrové potřeby. Zajišťuje se zpravidla pohledávkami.
- *Revolvingový úvěr* (z angl. *revolve* = *otáčet se*) je technickou modifikací bankovní půjčky. Banka na žádost podniku po dohodnutou dobu vyčerpaný a pak splacený úvěr do sjednané výše doplňuje, požaduje však vyšší úrok a poplatek za neustálé doplňování úvěru. Běžně bývá řazen ke střednědobým úvěrovým bankovním produktům, jelikož se úvěrové dohody uzavírají na dobu delší než 1 rok.
- *Lombardní úvěr* je krátkodobá bankovní půjčka zajišťovaná movitou zástavou, popř. právy. Poskytuje se v pevné částce po dobu dohodnuté doby splatnosti a úročí se celá částka úvěru, bez ohledu na využití úvěrových prostředků. Je méně využíván.
- *Kontokorentní úvěr* se poskytuje na běžném účtu, tzv. *kontokorentu*, na němž má podnik buď své prostředky (kreditní zůstatek) nebo mu banka poskytuje úvěr (pak má debetní zůstatek).

5. ZDROJE A FORMY DLOUHODOBÉHO FINANCOVÁNÍ

Součástí investičního rozhodování podniku je i financování pořízení, obnovy či rozšíření investičního majetku. Na rozdíl od krátkodobého financování velké části oběžného majetku má financování investic dlouhodobý charakter a proto se označuje jako dlouhodobé financování. Financování investic teoreticky vychází ze „zlatého bilančního pravidla“. Je tomu tak proto, že při eventuálním používání krátkodobých zdrojů na financování přírůstku či obnovy dlouhodobého majetku by se mohl podnik dostat do finanční tísně v souvislosti se

splatností krátkodobých zdrojů. **Transformace dlouhodobého majetku na peníze je podstatně delší než požadované lhůty splácení krátkodobých zdrojů.**

Hlavní zdroje financování dlouhodobého majetku můžeme rozdělit takto:

- a) interní (odpisy, disponibilní nerozdělený zisk, dlouhodobé rezervy),
- b) externí (emitované akcie, podílové listy, obligace, dlouhodobé bankovní úvěry, finanční leasing, investiční dotace aj.).

5.1. Odpisy jako interní zdroj financování

Odpisy dlouhodobého hmotného (DHM) a nehmotného majetku (DNM) jsou v podniku rozhodujícím zdrojem interního financování. Jsou peněžním vyjádřením průběhu postupného opotřebení DHM a DNM za určité období a jejich hlavní funkcí z hlediska finančního řízení je zabezpečit přenos vstupní ceny majetku do nákladů, tím postupně snižovat jeho výši v aktivech rozvahy a prostřednictvím kalkulované ceny produkce v tržbách zajišťovat jeho obnovu.

Odpisy jsou sice nákladem, ale nejsou peněžním výdajem v daném čase. Jsou nepeněžním nákladem, který snižuje celkový i nerozdělený zisk podniku. Abychom dostali skutečný peněžní tok, který má interně podnik k dispozici pro investování, musíme k nerozdělenému zisku přičíst odpisy tzv. „uvnitř vytvořená hotovost“. Tento postup je základem *nepřímé metody sestavení cash flow*. Zásadní je v tomto ohledu správné stanovení odpisových sazeb (norem), které by měly zohledňovat jak fyzické tak i morální opotřebení majetku.

5.2. Externí zdroje dlouhodobého financování

Nejobvyklejšími formami externích zdrojů financování investic jsou:

- akcie,
- obligace,
- dlouhodobé a střednědobé dluhy (úvěry),
- finanční leasing.

Akcie je cenný papír osvědčující majiteli jeho vlastnický podíl na podnikovém kapitálu. Majitel akcie se podílí na řízení společnosti nepřímo prostřednictvím hlasování o rozhodujících strategických otázkách podnikání. Z hlediska financování je významné členění akcií dle rozsahu práv akcionáře na *kmenové a prioritní*. *Kmenové akcie* (obyčejné) jsou charakteristické tím, že majitel pobírá plnou (pohyblivou) dividendu a má právo zúčastnit se hlasování na valné hromadě. *Prioritní akcie* (předností) jsou charakteristické zpravidla stálou výší dividend bez ohledu na zisk, ale jejich majitelé nemají obvykle právo hlasovací, čímž se blíží obligacím.

Obligace (dluhopis) je cenný papír emitovaný podnikem, který vyjadřuje závazek dlužníka (emitenta) vůči majiteli (věřiteli). Jedná se o úvěrový cenný papír, charakteristický těmito znaky:

- splatností za určitou dobu (delší jak 1 rok),
- předem stanoveným úrokem,
- nemožností věřitele podílet se na rozhodování a řízení podniku.

Dalším zdrojem jsou různé druhy dlouhodobých úvěrů vznikajících individuální smlouvou mezi věřitelem a dlužníkem.

- Termínové půjčky
- Hypoteční zástavní listy
- Dodavatelské úvěry dodavatelů velkých investičních celků
- Forfaiting – zvláštní forma dodavatelského úvěru investic nakupovaných v zahraničí.
Dodavatel – vývozce dodá nakupovaný investiční majetek dovážejícímu podniku na dodavatelský úvěr. Pokud pak následně potřebuje získat peněžní prostředky před lhůtou splacení své pohledávky, postoupí ji *forfaitrovi*, který po srážce úroku a provize pohledávku vývozci zaplatí.

Slovo **leasing** je převzato do české terminologie z anglického slova, které v překladu znamená pronájem. Jedná se o obchodní operaci mezi pronajímatelem a nájemcem, kdy předmětem leasingové smlouvy může být jak věc movitá, tak i nemovitost. Leasing bývá realizován například bankovními ústavy nebo specializovanými firmami, obvykle dvěma formami, jako finanční nebo tzv. operativní či operativní leasing.

Finanční leasing je o obchodní operace leasingového pronajímatele a leasingového nájemce, která zajišťuje pořízení předmětu leasingu dle potřeb a požadavků nájemce. Součástí smlouvy je stanovené předkupní právo nájemce po řádném ukončení leasingové operace, kterou může, ale nemusí nájemce využít. Je-li nájemce podnikatelským subjektem, musí dodržet znění zákona o dani z příjmu včetně všech novelizovaných ustanovení. Pakliže by se tak nestalo, nemohl by využívat daňového zvýhodnění, které finanční leasing přináší.

Nepřímý (zpětný) leasing je netypický, týká se změny majetkových práv k předmětu leasingu (PL). Předpokládá se, že majitelem ještě před započítím leasingové operace je zpravidla podnikatel nebo soukromá osoba, která si PL koupí od výrobce nebo dodavatele. Z různých důvodů (dostání se do finančních problémů, zachování potřebné likvidity podniku, využívání daňových výhod leasingu), mohou žádat leasingovou společnost o ZL. Leasingová společnost od zájemce o leasing na začátku předmět odkoupí a připojí mu finanční prostředky za koupi. Odhad ceny se řídí soudním znaleckým posudkem. Leasingová operace probíhá tak, že leasingový nájemce platí nájemné v řádných splátkách a účtuje je pouze v případě, když jde o podnikatele a to do nákladových položek svého účetnictví (rovnoměrně nebo i zrychleně). Ukončením leasingové smlouvy pronajímatel odprodá PL nájemci za zůstatkovou nebo smluvní cenu.

Literatura

- [] POLOUČEK, S. a kol. 2006. Bankovnictví. Praha, C. H. Beck: 1. vyd. ISBN 80-7179-462-7
- [] SYNEK, M. a kol. 2007. Manažerská ekonomika. Praha, Grada Publishing: 4. vyd. 4464 s. ISBN 978-80-247-1992-4
- [] VALACH, J a kol. 2001. Finanční řízení podniku. Praha, EKOPRESS: 2. vyd. ISBN 80-86119-21-1

Adresa autora:

Ing. Dalibor Šafařík
Ústav lesnické a dřevařské ekonomiky a politiky
Lesnická a dřevařská fakulta
Mendelova univerzita v Brně
Zemědělská 3
613 00 Brno
dalibor.safarik@mendelu.cz