

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Fakulta agrobiologie, potravinových a přírodních zdrojů**

**Katedra rostlinné výroby**



**Použití mezinárodního účetního standardu  
IAS 41 „Zemědělství“ v oceňování rostlinné výroby**

**Bakalářská práce**

**Autor práce: ing. Běla Kroupová**

**Obor studia: Veřejná správa v zemědělství a krajině**

**Vedoucí práce: prof. Ing. Josef Pulkrábek, CSc.**

© 2017 ČZU v Praze

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci „Použití mezinárodního účetního standardu IAS 41 „Zemědělství“ v oceňování rostlinné výroby“ jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 5. dubna 2017



---

### **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala těm, kteří se na vytvoření mé bakalářské práce nějakým způsobem podíleli. Děkuji především vedoucímu práce, panu prof. Ing. Josefu Pulkrábkovi, CSc., který mně v průběhu zpracování poskytl cenné rady a mnoho podnětů. Dále bych ráda jmenovitě poděkovala za ochotu, čas i pomoc zejména ing. Markétě Jindřiškové a ing. Lud'kovi Jirečkovi, kteří mi umožnili ujasnit praktické dopady teoretických východisek studované problematiky.

# Použití mezinárodního účetního standardu IAS 41 „Zemědělství“ v oceňování rostlinné výroby

## Souhrn

Podnik, který chce získat financování pro své podnikání prostřednictvím emise cenných papírů na regulovaném kapitálovém trhu v některém ze členských států EU, je pro své výkaznictví nucen aplikovat Mezinárodní účetní standardy (IFRS). Tato bakalářská práce se zabývá vybranými dopady aplikace mezinárodního účetního standardu IAS 41 „Zemědělství“ vydaného IASB v roce 2000 s účinností k 1. 1. 2003 a jejím primárním cílem je podchytit poznatky související s problematikou jeho implementace v ekonomické praxi u společností působících v oblasti rostlinné prvovýroby. Práce se také zaměřuje na identifikaci možných zdrojů informací a alternativních přístupů k nastavení ocenění hlavních složek rostlinné produkce v podmínkách ČR při dodržení klíčových požadavků IAS 41, tj. především požadavků na oceňování biologických aktiv reálnou hodnotou.

Z provedené analýzy regulatorních a literárních zdrojů i z rozhovorů se zástupci zemědělské praxe je zjevné, že tento předpis, stojí na okraji zájmu. Zároveň přináší zásadní problémy i dodatečné náklady při implementaci, neboť jeho použití má zpravidla zvýšené nároky na účetní evidenci podniků i odbornou znalost jejich pracovníků a přístupy k jeho reálné aplikaci mohou být značně nekonzistentní.

Z šetření vyplynulo, že existuje omezený počet společností, kterých se standard týká a i přes téměř patnáctiletou účinnost dosud nebyl praxí plošně přijat. V ČR pravděpodobně dosud nejsou společnosti, které by dle tohoto standardu zveřejňovaly informace o svém hospodaření. Při praktické implementaci standardu je, dle názoru praxe, také třeba počítat s dlouhodobým navýšením administrativních nákladů a možnou volatilitou ve výsledcích hospodaření. Z analýzy osevních ploch a produkce i z rozhovorů se zástupci zemědělské praxe také vyplynulo, že v podmínkách ČR se aplikace principu oceňování reálnou hodnotou jeví jako opodstatněná pouze pro nosné komodity jako je řepka nebo pšenice.

Pro budoucí vývoj standardu by bylo užitečné provést širší studie zabývající se praktickou aplikací, zmapovat vývoj použití v průběhu času a zvážit zahrnutí souvisejících analýz i do případné revize strategie společné zemědělské politiky EU, která si klade za cíl modernizaci a zjednodušení stávajících principů.

**Klíčová slova:** IFRS, IAS 41, biologická aktiva, účetní hodnota, reálná hodnota, rostlinná produkce, metody ocenění.

# Implementation of International Accounting Standard IAS 41 *Agriculture* – Measurement of Crop Production

## Summary

All companies that want to go public to finance their business through an initial public offering (IPO) of securities on a regulated capital market in any of the EU member states are required to implement International Financial Reporting Standards (IFRS). This bachelor thesis deals with some implications of International Accounting Standard (IAS) 41 *Agriculture*, issued by the IASB in 2000 and effective for periods beginning on or after 1 January 2003. The main objective of the thesis is to summarize the knowledge on the practical implementation of the Standard by companies engaged in primary crop production. In addition, the thesis focuses on the identification of information sources and alternative approaches to the measurement of major items of crop production in the Czech Republic, while complying with the principal requirements of IAS 41, in particular fair value measurement of biological assets.

The analysis of regulatory and other references and interviews with agricultural practitioners reveal that IAS 41 has been pushed to the sidelines. The Standard raises major challenges and additional implementation costs as its application often places heavy demands on company bookkeeping and staff expertise. Moreover, approaches to practical application may be highly inconsistent.

The investigation shows that the Standard is only relevant to a limited number of entities and although in effect for nearly 15 years, it has not been generally accepted yet. There are probably no companies in the Czech Republic reporting under IAS 41. Practitioners are of the opinion that when implementing the Standard, increased administrative expenses and potential volatility of profit or loss have to be taken into account in the long-term. Moreover, the analysis of cropland and crop production as well as interviews with agricultural practitioners show that in terms of the Czech Republic, fair valuation is only relevant to principal commodities, such as oilseed rape or wheat.

As regards IAS 41 future development, it would be beneficial to make a more thorough survey of its practical implementation, mapping the history of how it was applied over time, and consider incorporating the analyses into the revision of the strategy of the EU common agricultural policy, the aim of which modernization and simplification of existing principles.

**Keywords:** IFRS, IAS 41, biological assets, carrying value, fair value, crop production, valuation methods.

# Obsah

<b>1 Úvod</b>	<b>1</b>
<b>2 Cíl práce</b>	<b>3</b>
<b>3 Přehled literatury</b>	<b>4</b>
3.1 Specifika zemědělské činnosti ovlivňující ekonomiku a účetnictví podniku .....	6
3.2 Oceňování zásob rostlinné výroby v ČR.....	7
3.2.1 Oceňování nedokončené rostlinné výroby a sklizené produkce v ČR .....	8
3.3 Základní definice a objasnění pojmů ve standardu IAS 41 .....	9
3.4 Cíl, definice a rozsah působnosti standardu IAS 41 .....	10
3.4.1 Základní definice obsažené v IAS 41 .....	11
3.5 Rozpoznání (účetní vykazání) aktiva a jeho oceňování dle IAS 41 .....	12
3.5.1 Zveřejnění detailních informací v účetní závěrce .....	13
3.6 Oceňování reálnou hodnotou jako obecný koncept IAS 41 .....	14
<b>4 Metody</b>	<b>16</b>
4.1 Předpoklady pro zpracování práce.....	17
4.1.1 Teoretické podklady .....	17
4.1.2 Zdroje pro statistická modelová data .....	18
4.1.3 Podklady z praxe .....	18
4.2 Postupy při zpracování zdrojů a podkladů .....	19
<b>5 Výsledky</b>	<b>20</b>
5.1 Regulace účetnictví zemědělských podniků a priority vykazování zemědělské produkce a zásob	20
5.2 Rozhovory se zástupci z praxe.....	22
5.3 Trendy vyplývající ze statistických informací .....	27
5.4 Společná zemědělská politika v EU.....	27
<b>6 Diskuse</b>	<b>28</b>
<b>7 Závěr</b>	<b>33</b>
<b>8 Seznam literatury</b>	<b>34</b>
<b>9 Seznam použitých zkratk a symbolů</b>	<b>36</b>
<b>10 Přílohy</b>	<b>37</b>
10.1 Vývoj cen základních komodit v letech 1986 - 2016 .....	37
10.2 Struktura ploch osevu v ČR a v EU .....	40
10.2.1 Struktura ploch osevů v roce 2016 a meziročně - ČR.....	40
10.2.2 Struktura ploch osevů v roce 2016 a meziročně - EU.....	42
10.3 Předpoklad výroby komodit v roce 2016.....	46
10.4 Předpoklad nárůstu a poklesu výroby komodit 2016.....	50
10.5 Společná zemědělská politika EU – plochy a limity .....	54

# 1 Úvod

Zemědělství je důležitým odvětvím globální ekonomiky a hraje klíčovou roli ve vývoji lidské civilizace. Zatím, historicky, se zemědělské činnosti dostávalo velmi malé pozornosti ze strany regulátorů účetních standardů a finančního výkaznictví (Bohušová a kol., 2012). To může být důsledkem toho, že ekonomika je méně závislá na zemědělství než na ostatních průmyslových odvětvích a výkaznictví zemědělských firem je primárně zaměřeno na výrobu, uvádění na trh anebo daňové výkaznictví (Fisherová a March, 2013).

Z většiny literárních zdrojů, medializace zemědělské problematiky či z rozsahu činností organizací jako např. European Agricultural Guarantee Fund (dále jen „EAGF“) a Státní zemědělský intervenční fond (dále jen „SZIF“) je zřejmé, že specifika účetního výkaznictví zemědělských společností jsou pevně spojena se specifickým postavením zemědělství v kontextu národního hospodářství. To je zjevné i ze Společné zemědělské politiky (dále jen „SZP“) v Evropské unii (dále jen „EU“) a rozsahu čerpání rozpočtu EU na oblasti spojené se zemědělstvím a rozvojem venkova (Evropská komise, EU agriculture spending focused on results, září 2015).

Pro činnosti zemědělské prvovýroby je typické, že neplní pouze ekonomickou funkci. Mají řadu jiných funkcí ve vazbě na životní prostředí, regionální rozvoj atd. a agrární sektor tvoří nepřehlédnutelnou část HDP. I proto je zemědělství a navazující zpracování zemědělských produktů, často více než jiné oblasti, regulatorně usměřováno prostřednictvím dotací, kvót či jiných zásahů. K těmto specifikům je dále třeba připočítat, že zemědělská produkce může být rozmanitá, s řadou nevyhnutelných meziproductů a konečný výsledek mohou zásadně ovlivnit faktory mimo kontrolu podnikatelských subjektů (nákazy, počasí, globální ceny či lokální intervence) i to, že biologické zákonitosti v podstatě neumožňují zásadní změny v produktivitě či flexibilitu výrobního cyklu a reakci na změny tržních podmínek.

Společnosti zabývající se zemědělskou prvovýrobou jsou velmi často dobrovolnou či nedobrovolnou součástí jiných podnikatelských uskupení. Mezi tyto situace patří úzká provázanost prvovýroby, výkupu a skladování (mnohdy včetně financování) a navazujících zpracovatelských odvětví v rámci vertikálně integrovaných struktur nebo kapitálová uskupení pod celkovou kontrolou jednoho či několika vlastníků. I když na straně nabídky zemědělských výrobců lze hovořit o trhu volné konkurence, v praxi toto zpravidla neplatí, neboť na straně poptávky působí odběratelé s mnohdy monopolním postavením a omezená trvanlivost výrobků, vysoké skladovací i přepravní náklady či potřeba specializovaného vybavení, společně s

poměrně zásadními výkyvy v cenách zemědělských produktů, výrazně zmenšují manévrovací prostor dodavatelů.

Zemědělství je tedy komplexní, ale české účetní předpisy se mu specificky téměř nevěnují, neboť nevymezují zemědělskou činnost jako celek. Zákonnou úpravou není nijak konkrétně podchyceno oceňování biologických aktiv, které v České republice (dále jen „ČR“) vychází, stejně jako u jiných aktiv, z historických cen a vlastních nákladů.

Stávající stav v ČR, aniž bychom zacházeli do detailu účtování, umožňuje např. u zásob oceňování na bázi skutečně vynaložených nákladů nebo na základě předběžných kalkulací (Dvořáková, 2012; Louša, 2012) a metody jsou v praxi velice rozmanité. Taková situace není nijak nesrovnatelná s jinými státy v Evropě. Metody oceňování jsou velmi nepřehledné v důsledku sdruženého charakteru zemědělské výroby, mnoha meziproductů anebo prostě jen proto, že zemědělské podniky a farmy nedisponují dostatečně kvalifikovanými zdroji pro nastavení spolehlivých a relevantních kalkulací anebo investice do jejich zlepšení nepovažují za rentabilní. V praxi se lze setkat s případy, kdy „pro stromy není vidět les“ a nastavený systém oceňování není podpořen odpovídajícím controllingem. V těchto případech někdy zemědělci v podstatě jen čekají na výsledek konečné realizace své zemědělské produkce a budoucí zisky či ztráty nejsou schopni s dostatečnou spolehlivostí předvídat.

Kvalita a spolehlivost účetního výkaznictví účetní jednotky je do značné míry dána požadavky jejího vedení a majitelů, tj. požadavky na informace které považují za důležité pro své rozhodování. Tyto požadavky se výrazně mění v okamžiku, kdy má účetní jednotka externí obchodní partnery, kteří vyžadují spolehlivost a relevanci vykazovaných finančních údajů. Ke dramatické změně dochází v případě, kdy se společnost rozhodne pro financování prostřednictvím emise cenných papírů na kapitálových trzích. Nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů je od společností s veřejně obchodovanými cennými papíry řídicími se právem členského státu vyžadováno, aby pro každé účetní období, které začíná dnem 1. ledna 2005 nebo později, za určitých podmínek sestavily své konsolidované účetní závěrky v souladu s mezinárodními účetními standardy stanovenými v článku 2 uvedeného nařízení. Praktická implementace tohoto nařízení znamená, že k lokálnímu finančnímu výkaznictví podniku či skupiny podniků je třeba doplnit procesy a metody, které umožní vykazování v souladu s Mezinárodními účetními standardy vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy IASB (dále jen „IASB“), souhrnně označovanými jako IFRS (dále jen „IFRS“). Aplikace IFRS obecně, vzhledem k množství odchylek v koncepci i dílčích pravidlech, představuje pro finanční výkaznictví českého podniku nelehký úkol. V případě zemědělské činnosti je tento



úkol ještě zásadně komplikovaný oceňovacími principy uplatněnými v IFRS, které jsou diametrálně odlišné od principů v ČR a zároveň není k dispozici žádná zažitá praxe nebo vhodný zdroj informací. Na rozdíl od české regulační úpravy je v rámci IFRS zemědělská činnost vymezena ve standardu IAS 41 „Zemědělství“ (dále jen IAS 41) a pro oceňování uplatněn požadavek na použití reálné hodnoty. Zemědělská produkce sklizená z biologických aktiv a biologická aktiva v okamžiku sklizně jsou oceňovány v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje a toto ocenění k datu sklizně je pořizovacím nákladem pro další účetní operace spojené se zemědělskou produkcí po sklizni.

Není také bez významu, že pokud se společnost rozhodne pro emisi cenných papírů na amerických kapitálových trzích, aplikace standardů požadovaných pro reportování na amerických burzách je odlišná a zcela zásadní odlišností pro zemědělské společnosti jsou právě oblasti spojené s oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce, které se dle amerických účetních standardů US GAAP (dále jen „US GAAP“) vykazují s využitím historických cen a nikoliv reálných hodnot (Fisherová a Marsch, 2013).

Tato práce se dále věnuje teoretickým i praktickým aspektům souvisejícím s implementací IFRS v podnikové praxi, především pak IAS 41 v oblasti oceňování rostlinné výroby. Při jejím zpracování bylo využito nejen teoretických podkladů (české a mezinárodní účetní předpisy, literární a legislativní zdroje), ale také statistických informací a řízených rozhovorů se zástupci zemědělské praxe.

## 2 Cíl práce

Tato bakalářská práce se zabývá vybranými dopady aplikace mezinárodního účetního standardu IAS 41 „Zemědělství“ (IAS 41 – *Agriculture*, dále jen „IAS 41“) vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy IASB v roce 2000 s účinností k 1. 1. 2003 (IASB, 2016). Jejím primárním cílem je podchytit poznatky související s problematikou implementace tohoto standardu v ekonomické praxi u společností působících v oblasti rostlinné prvovýroby a identifikovat nosné problémy spojené s praktickým použitím standardu IAS 41 pro zemědělskou produkci vztahující se k jednoletým nebo dvouletým rostlinám, tedy k biologickým aktivům, o nichž české společnosti účtují jako o zásobách. Práce si, mimo jiné, také klade za cíl identifikovat možné zdroje informací a alternativních přístupů k nastavení ocenění hlavních složek rostlinné produkce v podmínkách ČR při dodržení klíčových požadavků IAS 41, tj. především požadavků na oceňování biologických aktiv reálnou hodnotou.

### 3 Přehled literatury

Z prostudovaných teoretických podkladů vyplývá, že zemědělství je komplexní oblast činnosti a české účetní předpisy se mu specificky téměř nevěnují, neboť nevymezují zemědělskou činnost jako celek. Českou legislativní úpravou, tj. ani zákony, prováděcími vyhláškami či účetními standardy není nijak samostatně podchyceno oceňování biologických aktiv, které v ČR, obdobně jako u jiných aktiv, vychází obecně z historických cen a vlastních nákladů a biologická aktiva i zemědělská produkce jsou oceňovány pořizovacími cenami po zohlednění případných odpisů a ztrát ze znehodnocení. Stávající stav lokální úpravy umožňuje pro oceňování zásob rostlinné výroby využít široké spektrum metod, ať již na bázi skutečně vynaložených nákladů nebo na základě předběžných kalkulací. Tím de facto otevírá prostor pro kreativitu co do kalkulačního systému, který se, jak potvrzují i odborníci z praxe (Jindřišková, Jireček, 2016, pers. comm.), dále znepréhledňuje kalkulacemi ve sdružené výrobě a alternativami praxí běžně akceptovaných a používaných metod (odčítací, rozčítací, kombinované, ocenění přírůstků a příchovků...). Tyto metody při hodnocení průběžného hospodaření společností do poslední chvíle často znemožňují zohlednit, mnohdy dramatický, vývoj reálně dosahovaných cen na trhu.

Na rozdíl od lokální úpravy v ČR, v IFRS je zemědělská činnost vymezena v mezinárodním účetním standardu IAS 41 a pro oceňování uplatněna reálná hodnota. Mezinárodní účetní standard IAS 41, zaměřený výhradně na zemědělství, byl vydán IASB v roce 2000 a nabyl účinnosti pro účetní závěrky za období počínající 1. ledna 2003 nebo později. Tento účetní pokyn platí pro biologická aktiva, zemědělskou výrobu v okamžiku sklizně a státní dotace související s biologickými aktivy. Jiné než zemědělské dotace jsou řešeny, mnohdy odlišně, v mezinárodním účetním standardu IAS 20 „Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory“. IAS 41 nelze použít izolovaně, protože účetní závěrka nemůže být, dle mezinárodního účetního standardu IAS 1 „Sestavování a zveřejňování účetní závěrky“ (dále jen „IAS 1“) označena jako závěrka v souladu s IFRS, pokud není v souladu s veškerými požadavky a standardy IFRS. Dle IFRS lze také při zpracování účetní závěrky aplikovat koncepci významnosti. Aplikace koncepce významnosti, dle Koncepčního rámce IFRS (Conceptual Framework) a jednotlivých relevantních standardů obecně znamená, že specifické požadavky stanovené některým standardem nebo interpretací IFRIC nebo SIC nemusí být splněny, jestliže daná informace není významná pro uživatele účetní závěrky.

IAS 41 rozlišuje mezi biologickými aktivy a zemědělskou produkcí. Pokyny standardu se ale nevztahují na zemědělskou půdu nebo související nehmotná aktiva, protože tyto položky jsou řešeny jinými účetními předpisy. IAS 41 se rovněž nevztahuje na produkty po sklizni. Například v případě pěstování řepky je standardem podchycená celá část výrobního procesu od přípravných prací na poli, přes zasetí, až do okamžiku sklizně. V okamžiku sklizně se dle IAS 41 řepka stává zásobou, jejíž další účetní ocenění a vykázání, včetně následného zpracování na řepkový olej atd. se řídí standardem IAS 2 „Zásoby“ (dále také jen „IAS 2“).

Standard IAS 41 zavedl model oceňování reálnou hodnotou do účetnictví a výkaznictví zemědělských podniků na místo předchozích postupů oceňování dle IFRS, které používalo historické ceny. Tím se, dle Bohušové a kol. (2012), liší od šířeji používaných oceňovacích metod v různých účetních standardech aplikovaných pro oblast zemědělství ve světě, které jsou zpravidla založeny na historických (nákladových) cenách, i když existují velké rozdíly v tom, jak je ve světě přistupováno k oceňování i vykazování zemědělské činnosti. Fisherová a Marsh (2013) v odvolávce na řadu dalších studií zmiňují polemiky zabývající se analýzou dopadů použití reálných hodnot pro oceňování a zdůrazňují obecné problémy z těchto analýz vyplývající. V neposlední řadě také zmiňují povinný rozsah informací uváděných do přílohy k účetní závěrce dle IAS 41, který je významně širší, než v jiných účetních systémech. Ve svém článku se primárně zabývají odchylkami IAS 41 od standardů US GAAP v použití reálné hodnoty pro ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce. Standardy US GAAP jsou povinně používány pro vykazování výsledků hospodaření společností obchodovaných na amerických burzách. US GAAP a IFRS jsou od roku 2002, na základě „The Norwalk Agreement“, předmětem cíleně vedeného konvergenčního projektu mezi oběma sadami standardů používanými pro vykazování finančních výsledků na kapitálových trzích. Cílem konvergenčního projektu je odstranění rozdílů mezi sadami standardů vydávanými Financial Accounting Standards Board (FASB) a IASB, tj. mezi US GAAP a IFRS. Více informací o projektu konvergence je dostupných např. ze stránek IASB z <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/global-convergence/convergence-with-us-gaap/Pages/convergence-with-us-gaap.aspx> >. V případě ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce však konvergence dosud dosaženo nebylo.

### 3.1 Specifika zemědělské činnosti ovlivňující ekonomiku a účetnictví podniku

Dle Dvořákové (2012) mezi specifika zemědělské činnosti, která se primárně odrážejí v účetním zobrazení zemědělského podniku, patří především:

- a) Biologický charakter výroby, kdy hodnototvornou podstatou zemědělské výroby jsou, na rozdíl např. od průmyslové výroby, přirozené biologické pochody, které se odehrávají v živých organismech.
- b) Menší ovladatelnost výrobního procesu člověkem, kdy usměrňování a řízení biologické přeměny spočívá ve vytváření vhodných podmínek a zároveň časový nesoulad mezi průběhem výrobního a pracovního procesu vede k relativně krátkodobým pracovním špičkám a náročnosti na specializované vybavení, mnohdy využívané pouze sezonně.
- c) Dlouhodobost produkčního cyklu, sezonní charakter výroby, závislost na přírodních podmínkách (doba reprodukce je dána biologickými zákonitostmi a nelze ji zásadním způsobem měnit) společně s nerovnoměrností peněžních toků a nepřetržitým charakterem výroby vedou k malé flexibilitě vůči požadavkům trhu.
- d) Malá trvanlivost výrobků a vysoké náklady na skladování a přepravu.
- e) Problém intenzifikace výroby, kdy náklady na modernizaci nemusí být kompenzovány zvýšením efektivity, a také rizikovost zemědělské výroby (klimatická a nakažová rizika, genetické mutace atd.), kdy možnosti prevence jsou omezené.
- f) Sdružený charakter výroby (nucený vznik více výrobků zároveň), kdy není vždy jednoznačně určitelné, který výrobek je hlavní a který vedlejší a rozlišení závisí i na vývoji poptávky.

Sdružený charakter výroby společně se vzájemnými vazbami meziproductů i často dlouhodobě obtížně rozlišitelným způsobem budoucího užití či jakosti v průběhu výrobního procesu (jako např. sadbové vs. konzumní brambory, pšenice krmná vs. potravinářská apod.) obvykle ztěžují ocenění biologických aktiv. Jak Dvořáková (2012), tak Louša (2012) shodně s odborníky z praxe (Jindřišková, Jireček, 2016, pers. comm.) obecně konstatují, že biologický charakter výroby je nejvýznamnějším rysem, který ovlivňuje ekonomiku i účetnictví zemědělských podniků. Shodují se také, že úprava v české legislativě je velmi omezená a pro praktickou aplikaci při oceňování zásob je napříč zemědělskými společnostmi používána řada nekonzistentních metod, které za stejných podmínek mohou poskytovat odlišné výsledky.

Ze zhodnocení specifík zemědělské činnosti vyplývají tři vzájemně související základní linie problémů pro účetní vykazování - a) klasifikace, b) ocenění a c) rozsah informací zveřejňovaných společnostmi. Z pohledu ekonomiky podniku je však zcela zásadní také konečná realizace produktů. Dle Dvořákové (2012) charakterizuje postavení zemědělské prvovýroby trh volné konkurence. Nicméně, dodavatelsko – odběratelské vztahy a velkoobchod v ČR v sobě často zahrnují prvky monopolních postavení, které mohou deformovat tvorbu cen. Prvovýrobci jsou v případě zemědělských produktů určených na prodej třetím stranám často zásadně omezeni skladovacími náklady a vysokými náklady na přepravu, které mohou mít vliv na prostředí volné konkurence.

### **3.2 Oceňování zásob rostlinné výroby v ČR**

Pokud pro účely této práce zásadně omezíme problematiku oceňování v zemědělství pouze na oceňování vyráběných zásob rostlinné výroby, zároveň neřešíme ani výše uvedený problém klasifikace, neboť se jedná pouze o krátkodobé zásoby. V souladu s par. 25 odstavec 1 d) Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceňovány vlastními náklady. Dle Dvořákové (2012), Louši (2012) i dle praxe (Jindřišková, 2016, pers. comm.), obecný kalkulační vzorec v zemědělství má zpravidla následující základní složky:

1. Nakoupený materiál (osivo, sadba hnojiva, pesticidy, pohonné hmoty apod.)
2. Výrobky vlastní výroby (osivo, hnojiva apod.)
3. Ostatní přímé náklady a služby
4. Mzdové a ostatní osobní náklady
5. Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
6. Práce vlastní mechanizace, opravy a údržba, náklady pomocných činností
7. Výrobní režie
8. Výjimečně i správní režie (pro víceleté rostliny)

Body 1 - 6 výše představují jednicové náklady, tj. položky výrobních nákladů přímo přiřaditelné kalkulační jednici.

Režijní náklady vznikají při pěstování více plodin společně a je třeba pro ně najít nějakou vhodnou rozvrhovou základnu. Často jsou rozpočítávány podle přímých mezd (viz 4. výše) anebo přímého materiálu (1 a 2 výše), v rostlinné výrobě se často využívá i alokace pomocí měrných jednotek - hektarů.

Kalkulace se zpravidla dělí na výsledné (tj. kalkulace skutečných vlastních nákladů) a předběžné (propočtové, plánové, operativní). Vyhláška č.500 / 2002 Sb, umožňuje oceňování zemědělské rostlinné výroby jak s využitím předběžných tak výsledných kalkulací (aktuální

platný text §49 odst. 5 – „*Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.*“). Ocenění s využitím reálných hodnot není pro biologická aktiva a zemědělskou produkci Zákonem ani Vyhláškou v ČR umožněno.

Dle Dvořákové (2012), z předběžných kalkulací jsou nejpřesnější kalkulace operativní, které jsou postaveny na konkrétních podmínkách; plánové kalkulace odrážejí průměrné podmínky, propočtové kalkulace se stanovují před zahájením výroby a jsou poměrně nepřesné. Nicméně, jak potvrzují nejen Dvořáková (2012), ale i odborníci z praxe (Jindřišková, 2016 pers. comm.), v zemědělství se zpravidla nepoužívají operativní kalkulace ale kalkulace plánové, sestavované (aktualizované) jednou ročně a pro volbu kalkulační metody je rozhodující, o jakou výrobu se jedná, zejména jestli se jedná o výrobu sdruženou. Pro sdruženou výrobu se dále uplatňují metody odčítací (výhodou je jednoduchost), rozčítací (pracuje s poměrem vlastních nákladů na sdružené výrobky) nebo kombinované.

### **3.2.1 Oceňování nedokončené rostlinné výroby a sklizené produkce v ČR**

Dle Dvořákové (2012) i Louši (2012) se nedokončená výroba sleduje a oceňuje narůstajícím způsobem na bázi skutečných vlastních nákladů. Do nákladů na příslušnou plodinu se obecně zahrnují všechny náklady na pěstování (přímé výrobní náklady a podíl výrobní režie). Typické fáze zahrnují přípravu půdy (podmítka, orba, hnojení, atd.), setí nebo sázení (osivo/sazenice, náklady na výsev/sázení), náklady na pěstování (hnojení, zalévání, postřiky, jednocení, desikace atd.), náklady na sklizeň, náklady na dopravu k odběrateli či do skladu a posklizňové úpravy produkce. Dvořáková i Louša také zmiňují, že v procesu kalkulace vlastních nákladů jsou otevřeným teoretickým i praktickým problémem náklady na hnojení, především organickými hnojivy, neboť jsou vedlejším výrobkem živočišné výroby, obsah živin je proměnlivý atd. Dalším problémem při určení nákladů na hnojení je celý osevní postup a střídání plodin, kdy není snadné stanovit, kolik živin spotřebovala která plodina.

Dle Jindřiškové i Jirečka (2016, pers. comm.) je velkým problémem oceňování rostlinné výroby i to, že existuje malá uniformita v postupech průběžného oceňování. Každá společnost a farma přistupuje k oceňování v detailu, který jí umožňuje její informační systém i personální obsazení a řídí i se důležitostí plodiny, kterou pěstuje, v kontextu celkových tržeb, oseté plochy

apod. Pro důležité plodiny pak má zpravidla častěji aktualizovanou evidenci. Stejně tak Ignat a kol. (2014) ve své analýze IAS 41 zmiňují studie, které poukazují na to, že relevantní mezinárodní standardy dříve, tj. před vydáním standardu IAS 41, záměrně neuváděly příklady zemědělství (IAS 16 „Pozemky, budovy a zařízení“ (dále také jen „IAS 16“), IAS 2 „Zásoby“ nebo IAS 18 „Výnosy“). Zmiňují, že případná srovnávací analýza starších finančních výkazů zemědělských společností sestavených dle IFRS by jistě, v důsledku této nedbalosti, identifikovala celou řadu odlišných metod a nesrovnalostí i nekonzistencí mezi společnostmi.

Dle evidence ploch osevů uvedených v Příloze 10.2 je zřejmé, že jednoznačná pozornost zemědělců je v posledních letech zaměřena na pěstování řepky a pšenice, případně kukuřice na siláž a ječmene. Ostatní plodiny jsou v ČR i EU spíše doplňkové a z názorů z praxe (Jindřišková a Jireček, 2016) i na základě literárních zdrojů lze oprávněně očekávat, že detailní a odpovídajícím způsobem aktualizované kalkulace budou v zemědělském podniku spíše pro řepku a pšenicu než pro jiné plodiny. Absenci detailu v oceňování historickými cenami identifikovali v rámci své statistické studie ve španělských farmách také Argilés a kol. (2011). Zobecnění tohoto závěru pro členské země EU nebylo testováno, ale z literatury jej lze povšechně dovodit.

### **3.3 Základní definice a objasnění pojmů ve standardu IAS 41**

Níže uvedené pojmy a definice vycházejí z originálních znění Mezinárodních účetních standardů v anglickém jazyce a z jejich překladu pro standard IAS 41, uvedeném v Úředním věstníku Evropské Unie L 320 z listopadu 2008 (konsolidované znění k 17. 10. 2008). Tyto překlady konsolidovaného znění ale zahrnují pouze část textu souvisejících se standardy - základní text standardů IAS 1 – IAS 41 a IFRS 1 - IFRS 8 a související interpretace IFRIC a SIC. Nezahrnují následné změny standardů ani interpretačně důležité texty, které jsou vždy spojeny s přípravou standardů – i) Koncepční rámec (Conceptual Framework for Financial Reporting), kterým se řídí IASB při přípravě standardů ani ii) důvodové zprávy pro řešení přijatá standardy (tzv. Basis for Conclusions) a iii) nesouhlasná stanoviska členů IASB s odůvodněním (Dissenting Opinions), které jsou dostupné v pravidelně vydávaných verzích konsolidovaných znění IFRS (IASB, 2016). Mezinárodní účetní standardy se stále vyvíjejí a mění. K dalším dostupným překladům není v této práci přihlíženo a bylo vždy čerpáno z originálních anglických textů (IASB, 2016), což může vést k mírným terminologickým odchylkám v českém jazyce v důsledku odlišnosti překladu.

Níže uvedená shrnutí také čerpají z upřesnění pojmů a interpretačních příkladů i rozšiřujících textů v iGAAP (Deloitte, 2015) a International GAAP (EY, 2015).

Mohou existovat i jiné překlady a interpretační příklady, jejichž závěry ani terminologie nebyly pro tuto bakalářskou práci dále analyzovány ani použity.

### **3.4 Cíl, definice a rozsah působnosti standardu IAS 41**

Cílem standardu IAS 41 je „*stanovit účetní řešení a zveřejnění související se zemědělskou činností*“ (IASB, 2016). Standard se používá pro účetní zobrazení následujících oblastí, pokud souvisejí se zemědělskou činností: a) biologická aktiva; b) zemědělská produkce v okamžiku sklizně a c) státní dotace vymezené ve standardu. Předmětem tohoto standardu nejsou a) pozemky spjaté se zemědělskou činností, kterými se zabývají standardy IAS 16 „Pozemky, budovy a zařízení“ a IAS 40 „Investice do nemovitostí“ a dále b) nehmotná aktiva využívaná v souvislosti se zemědělskou činností, kterými se zabývá standard IAS 38 „Nehmotná aktiva“ (IASB, 2016).

Standard IAS 41 se aplikuje na zemědělskou produkci, která je produktem sklizeným z biologických aktiv účetní jednotky, a to pouze v okamžiku sklizně. Poté je aplikován IAS 2 „Zásoby“ nebo jiný využitelný mezinárodní účetní standard. To znamená, že standard IAS 41 se nezabývá zpracováním zemědělské produkce po sklizni. V rámci příkladů standard uvádí rozdíly mezi vymezením biologického aktiva (rostliny, réva, dojnice), zemědělskou produkcí (bavlna, hrozny, mléko) a výrobky, které jsou výsledkem dalšího zpracování po sklizni (příze, víno, sýr). V roce 2014 IASB, v důsledku podnětů z praxe, vydalo aktualizaci standardů IAS 41 a IAS 16 a s účinností k 1. 1. 2016 z rozsahu působnosti IAS 41 vyjmul „Bearer Plants“ (rostlinná biologická aktiva s dlouhým výrobní cyklem (sady, vinice, chmelnice, atd.)), která se stala součástí dlouhodobého hmotného majetku (IASB 2014, Agriculture: Bearer Plants).



### 3.4.1 Základní definice obsažené v IAS 41

Následující termíny, relevantní pro krátkodobou rostlinnou produkci, se ve standardu IAS 41 (IASB, 2016) užívají v dále specifikovaném významu:

**Zemědělská činnost** je účetní jednotkou řízená biologická přeměna biologických aktiv určených k prodeji na zemědělskou produkci nebo ke vzniku dalších biologických aktiv. V rozmanitých činnostech zahrnutých v zemědělské činnosti existují určité společné rysy. K těm patří:

- a) **Schopnost přeměny.** Rostliny jsou schopny biologické přeměny.
- b) **Řízení změny.** Řízení usnadňuje biologickou přeměnu zlepšením nebo přinejmenším stabilizací podmínek nutných k realizaci daného procesu (například úrovní výživy, vlhkostí, teplotou, hnojením a světelnými podmínkami). Takovéto řízení odděluje zemědělskou činnost od jiných činností. Využívání zdrojů vzniklých ve volné přírodě (např. mořský rybolov a odlesňování) není zemědělskou aktivitou.
- c) **Měření změn.** Změna v kvalitě (genetické vlastnosti, zralost,...) nebo v kvantitě (délka vlákna nebo, množství a velikost poupat a klasů,...) způsobená biologickou přeměnou je měřena a sledována jako rutinní řídicí funkce.

**Zemědělský výrobek** je sklizený produkt z biologických aktiv účetní jednotky.

**Biologické aktivum** je živé zvíře nebo rostlina.

**Biologická přeměna** zahrnuje procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní nebo kvantitativní změny v biologickém aktivu. Biologická přeměna vyúsťuje do následujících typů výsledků:

- a) změny aktiv, které se odehrávají v procesech i) růstu (přírůstek množství nebo zlepšení kvality rostlin), ii) degenerace (úbytek množství nebo zhoršení kvality rostlin), nebo iii) rozmnožování (vznik dalších rostlin), nebo
- b) získání zemědělských produktů, jako je zrna, kořen apod.

**Skupina biologických aktiv** představuje agregaci podobných žijících zvířat nebo rostlin.

**Sklizeň** představuje oddělení produktu od biologického aktiva nebo přerušení životních procesů biologického aktiva.

Následující obecné termíny se ve standardu užívají v dále specifikovaném významu:

**Aktivní trh** je trh, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky: a) položky obchodované na trhu jsou stejnorodé; b) ochotní kupující a prodávající se běžně kdykoliv mohou vyhledat a c) ceny jsou veřejně známé.

**Účetní hodnota** je částka, v níž je aktivum zachyceno v rozvaze.

**Reálná hodnota** je částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek. Reálná hodnota aktiva je založena na jeho současném umístění a podmínkách. Z toho plyne, že např. reálná hodnota obilí na poli je cenou obilí na relevantním trhu sníženou o náklady přepravy a o ostatní náklady spojené s dodáním obilí na tento trh (tj. včetně nákladů na dokončení jeho biologické přeměny až do okamžiku sklizně).

### **3.5 Rozpoznání (účetní vykazání) aktiva a jeho oceňování dle IAS 41**

Dle IAS 41 účetní jednotka vykazuje biologické aktivum nebo zemědělskou produkci tehdy a pouze tehdy, pokud a) ovládání aktiva účetní jednotkou je výsledkem minulých událostí; b) je pravděpodobné, že budoucí ekonomické přínosy spojené s aktivem budou plynout účetní jednotce a c) reálnou hodnotu nebo pořizovací náklady aktiva lze spolehlivě určit. Biologické aktivum je oceněno od výchozího rozpoznání a ke každému rozvahovému dni v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje, kromě případu, kdy reálná hodnota nemůže být spolehlivě určena. Zemědělská produkce sklizená z biologických aktiv účetní jednotky je v okamžiku sklizně oceňována v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje. Toto ocenění k datu sklizně je pořizovacím nákladem v případě, že se aplikuje IAS 2 nebo jiný vhodný mezinárodní účetní standard. Tedy v případech, kdy zemědělská produkce není využita pro přímý prodej, reálná hodnota v okamžiku sklizně vstupuje do ocenění dalších zemědělských výrobků (např. zpracování obilí na krmivo) a stává se, obdobně jako by byla nakoupena na volném trhu, součástí vlastních nákladů na tyto výrobky, tj. bez ohledu na skutečně vynaložené náklady na její výrobu a historickou pořizovací cenu.

Náklady prodeje zahrnují provize zprostředkovatelům a obchodníkům, regulačním institucím, komoditním burzám a odvody daní a cel. Náklady prodeje nezahrnují dopravu a ostatní náklady nutné k uvedení aktiva na trh.

Dle IASB (2016) se stanovení reálné hodnoty provádí v souladu s postupy definovanými ve standardu IFRS 13 „Oceňování reálnou hodnotou“ (dále jen „IFRS 13“), který sjednocuje

přístup k oceňování reálnou hodnotou při aplikaci výkaznictví IFRS, bez ohledu na to, kterého standardu a aktiva či závazku se použití reálné hodnoty týká. Tento standard nastavuje reálnou hodnotu jako hodnotu založenou na tržní ceně definované jako „výstupní cena“ (exit price), tj. hodnotu které by mohlo být dosaženo při nejlepším možném využití aktiva, bez ohledu na záměry, které účetní jednotka s tímto aktivem má (International GAAP EY, 2015). Ve velmi omezených případech, kdy je účetní jednotka schopna doložit nedostupnost tržních cen pro ocenění aktiva i absenci alternativních možností stanovení reálné hodnoty, mohou být dle IAS 41 biologická aktiva a zemědělská produkce oceněny na základě historických cen. Pokud ale pro nějaké aktivum již bylo použito ocenění reálnou hodnotou minus náklady na prodej, nelze se dle IAS 41 vrátit k oceňování historickými cenami.

### **3.5.1 Zveřejnění detailních informací v účetní závěrce**

V IAS 41 jsou velice široce definovány požadavky na zveřejnění doplňkových informací o biologických aktivech a zemědělské produkci. Účetní jednotka musí zveřejnit celkový zisk nebo ztrátu dosaženou v běžném období z výchozího ocenění biologických aktiv a zemědělské produkce a ze změn v reálné hodnotě snížené o odhadnuté náklady prodeje biologických aktiv a dále u zemědělské produkce sklizené v průběhu období její reálnou hodnotu, která byla určena v okamžiku sklizně, sníženou o odhadnuté náklady prodeje. Poskytuje také kvantifikovaný popis každé skupiny biologických aktiv (v rozlišení na aktiva určená ke konzumaci, plodící, zralá, nezralá atd.) a zveřejňuje druhy činností, které se vztahují ke každé skupině biologických aktiv, a nefinanční výši nebo odhad fyzického množství i) každé skupiny biologických aktiv v účetní jednotce na konci období a ii) zemědělské produkce sklizené v průběhu období.

Nedílnou součástí zveřejňovaných informací jsou i metody a významné předpoklady aplikované při určení reálné hodnoty u každé skupiny zemědělské produkce v okamžiku sklizně a u každé skupiny biologických aktiv, a řada dalších detailních, mnohdy obtížně eviditelně uchopitelných, informací jako jsou existence a účetní hodnota biologických aktiv, u kterých je omezeno vlastnické právo nebo zástava, částka závazků vyvolaných přírůstkem nebo nákupem biologických aktiv a vypořádání příčin změn v účetní hodnotě biologických aktiv mezi počátkem a koncem běžného období. Vypořádání zahrnuje:

- a) zisk nebo ztrátu pocházející ze změn reálné hodnoty snížené o odhadnuté náklady prodeje;
- b) zvýšení způsobená nákupem;
- c) snížení zapříčiněná prodeji a klasifikací biologických aktiv jako držných k prodeji (nebo zařazených do vyřazované skupiny, která je klasifikována jako

držená k prodeji) v souladu se standardem IFRS 5 „Aktiva držená k prodeji“ (IASB, 2016);

- d) snížení způsobená sklizní;
- e) zvýšení v důsledku podnikových kombinací a další.

Mezi zveřejňované informace také patří okruh informací obvykle požadovaný i jinými IFRS standardy, kde je umožněno oceňování reálnou hodnotou, jako je strategie řízení finančních rizik souvisejících se zemědělskou činností u účetní jednotky nebo doplňkové informace související s mimořádnými vlivy (povodeň, napadení hmyzem, kruté sucho apod).

### **3.6 Oceňování reálnou hodnotou jako obecný koncept IAS 41**

Do jaké míry požadavek oceňování reálnou hodnotou a výše uvedené požadavky na zveřejňování přispívají ke srovnatelnosti účetních závěrek jednotlivých společností a lepší informovanosti investora může být diskutabilní (Argilés a kol., 2011; Fisherová a Marsch, 2013), i když právě oceňování reálnou hodnotou navázanou na okamžik sklizně bylo základem pro nastavení konzistentního vykazování zemědělské produkce (iGAAP Deloitte, 2015, International GAAP EY, 2015). IAS 41 se nezabývá tím, jak by mělo být o zemědělské produkci účtováno (Ignat a kol., 2014). Proto například neřeší, jak by měly být vykazovány následné výdaje spojené s biologickými aktivy, neboť tvůrce standardu předpokládá, že koncept ocenění reálnou hodnotou k datu sestavení účetní závěrky tuto potřebu pokryje. Takové výdaje mohou být tedy vykázány jako náklad anebo navýšit hodnotu biologického aktiva (International GAAP EY, 2015). Nicméně, následné určení nové reálné hodnoty potom vede k realokaci mezi náklady a vykazovanými změnami reálné hodnoty. Aniž by tedy došlo ke změně konečného výsledku hospodaření či vlastního kapitálu účetní jednotky, volba metody ovlivní a) způsob vykázání změn v účetní hodnotě, b) klasifikaci nákladů ve výsledku hospodaření (buď náklad anebo zisky a ztráty ze změny reálné hodnoty) a presentaci výdajů na biologická aktiva ve výkaze cashflow (International GAAP EY, 2015).

Fisherová a Marsch (2013) podtrhují především problém zmiňovaný v jimi analyzovaných výzkumech, kdy IAS 41 obecně aplikuje ocenění reálnou hodnotou na všechna biologická aktiva, i když ne všechna biologická aktiva se zhodnocují a jsou v závěru realizována prodejem, což může zkreslovat finanční informace. V odvolávce na řadu dalších studií zmiňují i další polemiky zabývající se analýzou dopadů použití reálných hodnot pro oceňování, jako je absence systematického postupu pro stanovení reálné hodnoty, což může vést ke kvalitativním rozdílům ve vykazování informací společnostmi v důsledku

nekonzistentně používaných metod. Citují také studie a názory, které se zabývají pravděpodobně nejkontroverznějším dopadem oceňování reálnou hodnotou, tj. vykazováním zisků ze zemědělské produkce před datem jejich skutečné realizace (prodejem apod.), tj. již ve fázi růstu, což může být nahlíženo jako odklon od účetně obecně uplatňovaného principu opatrnosti. V neposlední řadě komentují, že v případě druhového členění výkazu zisků a ztrát (tj. aplikace jedné ze 2 alternativ presentace výsledků hospodaření dle IFRS, která je založena druhovém a nikoliv účelovém členění nákladů), může docházet k nežádoucí volatilitě výsledků. Obecné závěry ale zohledňují, že informace o reálné hodnotě je mnohem důležitější než historické informace založené na nákladech a povinný rozsah informací uváděných do přílohy k účetní závěrce dle IAS 41 je širší než v jiných účetních systémech.

Argilés a kol. (2011) se odvolávají na studie provedené od konce devadesátých let, které potvrdily určité vzorce chování investorů a úzkou návaznost mezi tím, jak investor vnímá hodnotu firmy a tím jak se vyvíjí informace o reálných hodnotách uváděné ve finančním výkaznictví. Zároveň zmiňují také značný počet studií a vědeckých článků, které se obecně věnují tématu oceňování reálnou hodnotou (převážně u finančních instrumentů) a poskytují celou řadu protichůdných stanovisek i závěrů. Potvrzují, že užitečnost výkaznictví s využitím reálné hodnoty nebyla prokázána, existují obavy z možné manipulace s těmito hodnotami managementem a z uvádění informací, které mohou být zavádějící. Zmiňují i pochybnosti o dostupnosti spolehlivých zdrojů pro určení reálné hodnoty, ale i studie, které jednoznačně podporují větší relevantnost oceňování reálnou hodnotou ve srovnání s historickými náklady.

Aplikace oceňování reálnou hodnotou na oblast zemědělství posunuje téma použití reálné hodnoty na další úroveň. Právě Argilés a kol. (2011) zmiňují stanoviska, která uvítala použití reálných hodnot v zemědělství, neboť se tím umožňuje určité zjednodušení neuvěřitelně složitých oceňovacích metod zemědělské výroby, založených na historických cenách, které jsou pro menší společnosti a rodinné farmy příliš specializovanou účetní problematikou. Také Ignat a kol. (2014) uvádějí, že pro použití reálných hodnot hovoří více argumentů a na prvním místě zmiňují ne právě důvěryhodné vyhodnocování a alokaci historických nákladů na biologická aktiva (především ve sdružené výrobě), a arbitrárně nastavené kalkulace. Oproti těmto mnohdy nespolehlivým formám ocenění vidí výhody snadno dostupných a jednoznačně stanovených tržních cen, které jsou použitelnými a důvěryhodnými indikátory reálné hodnoty.

Komplexnost a rozmanitost těchto metod ve Španělsku (Argilés a kol., 2011) se zřejmě nijak zásadně neodlišuje od velice rozmanité praxe v USA (Fisherová a Marsch, 2013) či ČR (Dvořáková, 2012). Ve své studii Argilés a kol. (2011) shrnují empirická šetření provedená na 2 vzorcích španělských farem, které oceňují biologická aktiva a) historickými cenami a b)

reálnými hodnotami. Svá statistická šetření uzavírají v tom smyslu, že odlišné přístupy k oceňování nevedou k zásadním rozdílům ve schopnosti účetních jednotek odhadovat budoucí výsledky a že využití reálné hodnoty vede „k vyšší nebo alespoň ne menší schopnosti odhadovat zisky a ztráty a budoucí peněžní toky, než při použití historických cen“. Jejich empirická šetření také konstatují, že neshledali žádný vliv používané oceňovací metody na volatilitu budoucích zisků a ztrát a peněžních toků u testovaných subjektů. I když vyšší volatilita při použití reálných hodnot by byla očekávána s ohledem na často významné změny tržní hodnoty komodit (viz např. statistiky Světové banky uvedené v Příloze 7.1), Argilés a kol. (2011) se v diskusi odvolávají na argumentaci, která je postavena na předpokladu konečného srovnání případné volatility v okamžiku prodeje aktiva. Pro krátkodobá biologická rostlinná aktiva je pak tato volatilita omezena na období jednoho výrobního cyklu, tj. jednoho roku. Závěrem také konstatují, že jejich zjištění odrážela skutečné podmínky vedení účetnictví založeného na historických cenách a odhalila velmi hrubá nastavení pro oceňování historickými cenami. Empirické důkazy pak vedou k závěru, že historická ocenění mají méně smysluplný obsah než ocenění reálnou hodnotou. Takové stanovisko je v souladu s názorem z praxe v ČR (Jindřišková, 2016 pers. comm.), kdy historická ocenění na bázi kalkulací mnohdy slouží k určité formě zachycení nákladů na daná aktiva, ale až do okamžiku prodeje nejsou někdy kalkulace přiměřeně revidovány, aby zohlednily vývoj nákladů, změny klimatických podmínek apod. a v podstatě mohou být i nespolehlivé. Zmiňované zdroje se také shodují v tom, že by bylo vhodné dále analyzovat výhody a nevýhody použití reálné hodnoty pro oceňování v zemědělství, provést širší studie zabývající se praktickou aplikací IAS 41 a zmapovat vývoj v průběhu času.

## **4 Metody**

Hlavním cílem bakalářské práce je identifikovat nosné problémy spojené s praktickým použitím standardu IAS 41 pro zemědělskou produkci v oblasti rostlinné prvovýroby. Pro účely bakalářské práce je rostlinná prvovýroba vymezena jako produkce vztahující se k jednoletým nebo dvouletým rostlinám, tedy k biologickým aktivům, o nichž české společnosti účtují jako o zásobách. Práce se nezabývá oblastí dlouhodobých rostlinných biologických aktiv, jako jsou lesní porosty nebo trvalé porosty ovocných stromů, keřů či chmelnice apod.

## 4.1 Předpoklady pro zpracování práce

### 4.1.1 Teoretické podklady

Předpokladem pro zpracování práce je prostudování teoretických podkladů. K těmto podkladům především patří:

- a) Současné účetní postupy používané společnostmi v ČR, které vycházejí z legislativních norem - Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „Zákon“), Vyhlášky 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 (dále také jen „Vyhláška“) i Českých účetních standardů č. 001 - 023. Souvisejícími podklady jsou i Interpretace Národní účetní rady, které se v ČR zabývají specifickými tématy a regulatorními ustanoveními, pro něž mohou existovat různé výklady a postupy v praxi.
- b) Mezinárodní úpravy metodických postupů pro oceňování rostlinných biologických aktiv dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS přijatých Radou pro Mezinárodní účetní standardy IASB a připomínky Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví EFRAG, Výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRIC (dále jen „IFRIC“) nebo Federace evropských účetních FEE. Nedílnou součástí těchto zdrojů jsou také výklady a stanoviska významných poradenských firem a jejich implementačních příruček, jichž je odbornou veřejností v praxi hojně využíváno. Zástupci těchto firem také působí v EFRAG a jiných organizacích a přímo ovlivňují proces implementace IFRS v Evropě i ve světě. Mezi tyto poradenské společnosti především patří Deloitte, Ernst & Young (dále jen „EY“), KPMG a PricewaterhouseCoopers (dále jen „PwC“). V případě citací ze standardů vydaných IASB jsou v textu vždy pro přehlednost uváděny také odkazy na konkrétní jednotlivý standard.
- c) Legislativní rámec pro přijetí mezinárodních účetních standardů v Evropě - především Nařízení komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, které obsahuje konsolidované

znění všech IAS, IFRS, SIC a IFRIC platných k 17. 10. 2008, (tj. základních verzí mezinárodních účetních standardů dostupných v českém překladu). Toto nařízení, v zájmu srozumitelnosti a průhlednosti, začlenilo standarty v současnosti obsažené v nařízení (ES) č. 1725/2003 a v aktech, které ho mění, do jediného textu a nahradilo a zároveň zrušilo Nařízení (ES) č. 1725/2003.

- d) Studie zabývající se poznatky z aplikace IAS 41 v praxi a dostupná vědecká literatura.

#### **4.1.2 Zdroje pro statistická modelová data**

K prostudovaným zdrojům patří širší seznámení se s možnostmi zjištění reálně dosahovaných cen rostlinné zemědělské produkce, jejich krátkodobé i dlouhodobé volatility a možností stanovení tržních cen pro obchodované komodity. Za základní zdroje byly vzaty statistiky a doplňující informace Světové banky, Ministerstev zemědělství ČR a USA i komoditních burz v Evropě, Českého statistického úřadu a statistického úřadu EU Eurostat.

Pro srovnání v širším kontextu zemědělské politiky v EU, rozsahu dotačních plateb či odlišností mezi zemědělskými podniky a farmáři v členských státech byly také zběžně zhodnoceny další vybrané zdroje dostupné v EU. Mezi tyto zdroje patří porovnání ploch osevů, velikosti obdělávaných ploch zemědělskými podniky, limity přímých plateb v jednotlivých členských státech nebo ekonomické ukazatele čerpání zdrojů EU na zemědělství a rozvoj venkova.

#### **4.1.3 Podklady z praxe**

V oblasti praktické implementace IAS 41 v účetnictví českých zemědělských společností se nepodařilo najít odpovídající literaturu z praxe a dostupná literatura se omezuje pouze na akademické zdroje. Proto byly pro doplnění znalostí a seznámení se s danou problematikou praktického použití standardu IAS 41 konzultováni také dva odborníci v oblasti účetně - zemědělské praxe. Zástupci z praxe, se kterými byly provedeny řízené rozhovory, mají odpovídající znalosti a zkušenosti s aplikací standardu IAS 41 v kontextu celkové aplikace IFRS v podnikové praxi. Těmito zástupci byl hlavní účetní metodik koncernu AGROFERT, ing. Markéta Jindřišková a audit senior manažer poradenské společnosti Ernst & Young, ing. Luděk Jireček.



## 4.2 Postupy při zpracování zdrojů a podkladů

Základní postupy aplikované při zpracování literárních a jiných zdrojů tedy zahrnovaly:

- a) Shrnutí základních východisek pro aplikaci účetního standardu IAS 41 a identifikaci klíčových odchylek od běžné ekonomické a účetní praxe v zemědělských podnicích v ČR
- b) Analýzu literatury a shrnutí poznatků spojených s víceméně 10 ti letou historií reálné aplikace tohoto standardu v Evropě a ve světě včetně identifikace požadavků standardu, jejichž aplikace působí největší problém v praxi
- c) Strukturované řízené rozhovory se dvěma zástupci praxe v ČR zaměřené na problematiku identifikace zásadních problémů k řešení při oceňování rostlinné výroby reálnou hodnotou,
- d) Porovnání názorů a zkušeností z různých regionů a oblastí rostlinné prvovýroby se zaměřením na nejproblematičtější část standardu, tj. na oceňování zemědělské produkce reálnou hodnotou a identifikaci vhodných nezávislých zdrojů informací pro stanovení tržních cen klíčových obilovin a olejnin
- e) Porovnání objemu výroby klíčových obilovin a olejnin v ČR v posledních letech a souvisejícího vývoje tržních cen; rámcové zhodnocení rozptylu těchto tržních cen produkce v kontextu rozptylu nákladových cen v zemědělských podnicích
- f) Zhodnocení možností přístupu k nastavení reálných hodnot těchto biologických aktiv v podmínkách zemědělských podniků v České republice.

## 5 Výsledky

Hlavním cílem bakalářské práce bylo identifikovat nosné problémy spojené s praktickým použitím standardu IAS 41 pro oceňování zemědělské rostlinné prvovýroby s krátkodobým výrobním cyklem. Studium literárních zdrojů zaměřených na specifika spojená se standardem IAS 41 přineslo více otázek než odpovědí a upozornilo na řadu nekonzistencí a praktických otázek v oblasti oceňování a zveřejňování, které je třeba dořešit, pokud je standard reálně použit v praxi. Vzhledem k tomu, že dostupné teoretické podklady byly především akademické zdroje, základní regulatorní úprava a její rozšířený výklad, pro praktické aspekty použití standardu byly tyto informace dále doplněny o poznatky odborníků z praxe a byly také zhodnoceny statistické informace, které mohou být pro širší implementaci standardu důležité. Poznatky z praxe i kritické zhodnocení statistik poukázalo na situaci, kdy standard je „příliš teoretický“ pro jeho široké použití účetní veřejností v ČR. Níže jsou uvedeny klíčové poznatky z teoretických podkladů i z ostatních zdrojů informací.

### 5.1 Regulace účetnictví zemědělských podniků a priority vykazování zemědělské produkce a zásob

Současné účetní postupy používané společnostmi v ČR a rozsah veřejně vykazovaných informací vycházejí z legislativních norem - Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, Vyhlášky 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 a Českých účetních standardů č. 001 - 023. Zemědělská produkce není těmito předpisy nijak specificky podchycena a řídí se obdobnými pravidly jako každá jiná výroba. Krátkodobá rostlinná produkce vytvořená vlastní činností je na základě těchto předpisů v ČR oceňována historickými pořizovacími cenami s využitím vlastních nákladů. Způsoby, kterými jsou stanoveny vlastní náklady, jsou v praxi velice rozmanité. Řídí se nejen charakterem výroby, ale také důležitostí plodiny pro daný zemědělský podnik, dostupností vhodných údajů a zdrojů informací či požadavky managementu na kvalitu a frekvenci výkaznictví.

Mezinárodní úpravy metodických postupů pro oceňování rostlinných biologických aktiv a zemědělské produkce se řídí Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS přijatými Radou pro Mezinárodní účetní standardy IASB. Tyto standardy je třeba použít v plném rozsahu pro sestavení účetních závěrek v případě emisí cenných papírů na kapitálových trzích v EU.

Jejich další použití je na dobrovolné bázi, ale vždy je třeba použít všechny platné standardy a jejich selektivní aplikace pro sestavení účetní závěrky je vyloučená. Součástí standardů je i standard IAS 41, jehož použití je nevyhnutelné pro zemědělskou prvovýrobu a biologická aktiva i dotace související s biologickými aktivy. Standard IAS 41, na rozdíl od regulační úpravy v ČR, požaduje oceňování biologických aktiv a zemědělské produkce reálnou hodnotou a zavádí velmi obsáhlé požadavky na zveřejnění doplňkových informací v účetní závěrce. S praktickou aplikací standardu je spojena řada otázek a dosud nejsou k dispozici širěji akceptovaná standardní řešení a příklady. Často je používán koncept zohlednění významnosti vykazovaných informací z pohledu uživatele účetní závěrky.

Konečné dopady vykazování zemědělské produkce ve finančním hospodaření podniku mohou dále znepráhledňovat různé přímé platby a dotační tituly. Případné komplikace mohou vyplynout ze dvou základních aspektů vykazování dotací:

a) při stanovení reálné hodnoty produkce a biologických aktiv či při oceňování historickou cenou není brán v potaz dopad dotačních titulů a i v případě, kdy je zemědělská produkce ztrátová (případně aktivum oceněno v důsledku záporné reálné hodnoty v průběhu výrobního cyklu za nulu), konečný výsledek hospodařícího zemědělce ztrátový zpravidla není

b) vykazování dotací dle IAS 41 je odlišné od všeobecně uplatňovaných účetních metod a dle IAS 41 jsou dotace rozpoznány jako výnos pouze v situaci, kdy došlo ke splnění všech podmínek na dotační titul navázaných. V případě ostatních dotací vykazovaných dle IAS 20 či např. dle interpretace I-14 Národní účetní rady (NÚR, 2008) se jedná o uplatnění aktuálního principu a pro vykazování dotace není důležité, kdy byla finančně vypořádána, ale rozhodující je okamžik ve kterém se proces schvalování dotace dostane do takové fáze, kdy je její poskytnutí nepochybné. Takové nastavení vede k dalším odchylkám ve výkaznictví mezi regulační úpravou v ČR a standardem IAS 41.

Dle statistik ploch osevů uvedených v Příloze 10.2 je zřejmé, že v ČR je jednoznačná pozornost zemědělců v posledních letech upřena na pěstování řepky a pšenice, případně kukuřice na siláž. I když osevní plochy ječmene jsou také významné, ohledně konečné realizace výrobku existují poměrně velké rozdíly mezi sladovnickým a ostatním ječmenem a poměry ploch ozimého ječmene, často pěstovaného jako vhodná předplodina k řepce, a jarního sladovnického ječmene jsou relativně vyrovnané. Plochy oseté jarním ječmenem jsou pak svým poměrem srovnatelné s kukuřicí na siláž. Ostatní plodiny jsou v ČR spíše doplňkové, pokud se daná farma nespécializuje právě na nějaké okrajové plodiny jako např. mák nebo kmín. Dle

názorů z praxe (Jindřišková a Jireček, 2016, pers. comm) lze očekávat, že detailní a přiměřeně často aktualizované kalkulace budou v zemědělském podniku spíše pro řepku a pšenici než pro jiné plodiny. V praxi se v posledních letech v ČR také potvrzuje, že oceňování reálnou hodnotou u těchto plodin by vedlo k vyšším hodnotám zásob nežli při ocenění historickými cenami. Tento předpoklad je logický, neboť a) marže realizovaná při prodeji zemědělské produkce v okamžiku sklizně je při aplikaci konceptu reálné hodnoty vykazována již v průběhu pěstování plodiny a b) kalkulační mechanismy založené na historických cenách jsou u těchto plodin přiměřeně aktualizované. Pro ostatní plodiny, které jsou pro daný zemědělský podnik okrajové, nelze tento předpoklad jednoznačně použít, neboť a) okrajová plodina může být pěstována jako vhodné doplnění osevního plánu a zisk z prodeje produktu nemusí být cílem a b) související kalkulace nejsou v popředí zájmu a mohou být hodně hrubé nebo zastaralé. Absenci detailu v oceňování historickými cenami identifikovali v rámci své statistické studie ve španělských farmách také Argilés a kol. (2011) a není důvod se domnívat, že by situace na farmách byla diametrálně odlišná v jiných zemích EU, tj. že by v jiných zemích účetnictví stálo v popředí zájmu farmářů.

## 5.2 Rozhovory se zástupci z praxe

Dle rozhovoru se zástupcem praxe, který se již několik let zajímá o skutečné finanční a procesní dopady spojené s implementací standardu IAS 41 v podmínkách české prvovýroby (Jindřišková, 2016, pers. comm) vyplynulo, že se jedná o výkaznictví, které vyžaduje hodně práce i zdrojů navíc ve srovnání s běžným nastavením účetnictví v zemědělském podniku. V tomto názoru se shoduje s jinými zástupci praxe (Jireček, 2016 pers. comm) i s názory zmiňovanými Fisherovou a Marschem (2013) v rozhovorech, které provedli se zástupci zemědělské společnosti s mezinárodní působností.

Zástupcům praxe, ing. Jindřiškové a ing. Jirečkovi, bylo položeno několik níže uvedených otázek a související problematika pak byla šířeji diskutována. Hlavní řešené dotazy a související odpovědi jsou následující:

**1) Jste si vědomi existence společnosti/ společností v ČR zaměřených na zemědělství, které by zveřejňovaly své finanční informace v souladu s IFRS a byl pro ně relevantní standard IAS 41?**

*Zástupci praxe si existence takto vykazujících společností nejsou vědomi, ale uvádějí, že některé firmy zvažují implementaci a tedy i interně zkouší praktické aspekty a dopady použití*

*IAS 41 v podnikové praxi. Nedílnou součástí tohoto testování použití standardu pak je i dopad na manažerské výkaznictví a případná přidaná hodnota pro rozhodování managementu.*

**2) Co považujete za klíčové problémy stávající české účetní praxe v oblasti zemědělství a rostlinné výroby?**

*Zástupci praxe se shodují v tom, že u zemědělských společností není zpravidla žádnou prioritou účetnictví a správné oceňování v průběhu biologické přeměny. Situaci v ČR znepřehledňují nekonzistentní metody a komplexní kalkulace zohledňující sdružený charakter výroby, meziprodukty i dlouhodobost výrobního cyklu apod. i relativně malá schopnost ovlivňovat výsledky produkce při nepříznivých přírodních podmínkách. Okamžik realizace produkce je rozhodující pro ekonomické vyhodnocení výroby a k průběžné aktualizaci kalkulací dochází jen zřídka, spíše u větších podniků či nosných plodin. Oceňovací mechanismy rostlinné výroby jsou také znepřehledněny vertikální integrací, která je zcela běžná v zemědělských podnicích anebo skupinách podniků, do kterých společnosti podnikající v zemědělství kapitálově náleží.*

**3) Co považujete za klíčové problémy spojené s aplikací standardu IAS 41 v podmínkách českých společností?**

*Ing. Jindřišková v této souvislosti upozorňuje především na zvýšené administrativní i personální nároky na společnost, která se rozhodne IAS 41 implementovat. Mezi tyto zvýšené nároky patří zejména:*

- Dvojitá evidence oceňování zásob - a to nejen zásob zemědělské prvovýroby a zemědělské produkce, ale také následná odlišná vstupní cena zásob do dalších výrobních procesů u zemědělských společností.*
- Dvojitá evidence s sebou také nese komplexní požadavek na systémové zpracování, což přináší dodatečné nároky na technická řešení obecně (hardware, software, databáze apod.) i ekonomické zdroje.*
- Základní text IAS 41 je k dispozici v českém jazyce, ale jakákoliv metodologie, příklady či implementační postupy jsou dostupné pouze v anglickém jazyce nebo jiné zahraniční literatuře a jsou velmi omezené. Pro jejich porozumění je potřebná nejen expertní znalost účetních metod a principů, ale také vysoce nadprůměrná a oborově zaměřená znalost anglického jazyka, která zabrání špatné interpretaci složitých požadavků standardu.*
- Dostupná literatura, praktické interpretace a odborné výklady spojené se standardem se průběžně vyvíjejí a, stejně jako u jiných IFRS standardů, je nevyhnutelné sledovat změny*

ve standardu i v souvisejících interpretacích. Proto je nutné mít v týmu někoho, kdo se na tyto aspekty praktického použití IFRS může soustředit a má odpovídající znalosti. Tato specializace, ať už je řešena insourcingem či outsourcingem, vždy vede k navýšení nákladů.

- Požadovaný rozsah informací uváděných do přílohy k účetní závěrce je velmi rozsáhlý a není vždy zcela zřejmé, jaké postupy jsou správné, a proto neřešené oblasti umožňující volbu účetních metod mohou vést k odchylkám mezi podniky.
- Identifikace spolehlivých zdrojů informací pro tržní ceny je složitá a použité tržní ceny v průběhu pěstebního cyklu nemusí odpovídat konečné realizaci zemědělských výrobků. Zisky vykázané v průběhu zemědělské výroby neodpovídají ziskům ze skutečné realizace např. v důsledku vývoje tržních cen nebo díky odlišnému způsobu prodeje či použití aktiva na konci výrobního cyklu. To může způsobovat volatilitu výsledků hospodaření v průběhu roku i meziročně, zejména pokud společnosti pro účetní výkaznictví nepoužívají vykazování na bázi hospodářského roku, který by odpovídal pěstebním cyklům.

Oba odborníci z praxe se také shodují, že tržní ceny nelze v praxi v ČR zpravidla aplikovat na nic jiného než řepku a pšenici. Možná, v některých omezených případech specializované výroby, i na sladovnický ječmen, mák, kmín apod. Pro jiné komodity se s požadavkem na přeceňování na reálnou hodnotu zároveň otevírá prostor pro velké nepřesnosti. O souvisejícím přeceňování na reálnou hodnotu lze pak hovořit jako o poměrně nespolehlivém prvku v manažerském sledování zemědělské výroby, kdy náklady na získání odpovídající informace mohou vysoce převyšovat její užitnou hodnotu.

Odborníci, mimo jiné, také upozornili, že a) jazyková a odborná bariéra, b) komplexní nastavení finančně účetní evidence, která není zatím považována za manažersky příliš přínosnou, c) rozsah informací v příloze, d) nejasná aplikace, e) minimální dostupnost příkladů či nějakých standardních řešení společně s nulovou zkušeností použití standardu v podmínkách v ČR ze standardu dělají málo praktickou pomůcku pro oceňování a vykazování biologických aktiv a zemědělské výroby. Téměř s určitostí lze říci, že motivace podniků pro širší či dobrovolnou aplikaci standardu IAS 41 ve stávající podobě bude pravděpodobně mizivá.

#### **4) Jaké mohou být výhody oceňování reálnou hodnotou v zemědělství v ČR?**

Oba účetní odborníci vidí potenciální výhody jako velice podmíněné, především v souvislosti s požadavky daňové a účetní legislativy v ČR. Oceňování reálnou hodnotou vnímají jako relativně přínosné s možnou lepší srovnatelností mezi zemědělskými podniky a

*zjednodušením ocenění hlavních výrobků. Zjednodušení může ale přinést hmatatelné výsledky pouze v případě, kdy by bylo evidenčně akceptovatelné i pro daňové účely, používalo se pro jeden až tři nosné produkty a jednalo se pouze o oceňování. Požadavky na rozsáhlé podkladové informace pro přílohu k účetní závěrce pak, dle jejich názoru, do značné míry oslabují možné výhody spojené s aplikací standardu.*

### **5) Jaké rostlinné komodity v souladu s IFRS oceňovat reálnou hodnotou a proč?**

*V ČR se jeví jako smysluplné, s ohledem na objemy obchodů i vývoj ploch osevní v posledních letech, zabývat se u rostlinné výroby reálnými hodnotami pouze pro pšenici a řepku. Zbytek je, dle odborníků z praxe, spíše „okrajová záležitost“. Podnik ale může zvážit ještě další plodiny při úzké specializaci na nějaké další tržní produkty. Oproti tomu, v případě živočišné výroby může být toto spektrum oceňovaných položek výrazně širší.*

### **6) Jaké zdroje tržních informací považujete za vhodné pro pravidelné oceňování rostlinné výroby reálnou hodnotou a proč?**

*V praxi jsou pro stanovení cen běžně používané referenční ceny komoditních futures. Proto je na tyto ceny nahlíženo jako na vyhovující zdroje informací pro stanovení reálných hodnot dle IAS 41. V obchodním styku je, pro relevantními produkty jako je řepka a pšenice, vhodným zdrojem informací o tržní ceně především cenové nastavení MATIF (dostupné např. z <http://cereals-data.ahdb.org.uk/archive/future.asp>).*

*MATIF spadá pod francouzskou burzu Euronext a určuje burzovní cenu zemědělských komodit. Je udáván v EUR/t a dle vývoje jeho cen se řídí kupující. Proto pokud dojde k poklesu MATIFu a nebo naopak k růstu, dojde i k navýšení či ponížení výkupní ceny zemědělských komodit. Pro jiné plodiny a jejich tržní ceny jsou, dle situace, vhodné i jiné světové burzy nebo údaje SZIF. Pro českou kukuřici a ječmen je často nespolehlivě určitelná tržní cena a proto lze, s ohledem na reálné plochy osevní a objem produkce, pracovat s principem významnosti deklarovaným v IFRS a tyto produkty reálnou hodnotou neoceňovat, resp. dle IAS 41 uplatnit princip ocenění historickou cenou tam, kde použití reálné hodnoty může být nespolehlivé.*

*Pro stanovení reálných hodnot je tedy, dle názoru odborníků z praxe, vhodné omezit přecenění a evidenci na řepku a pšenici. Pro nastavení tržní ceny je potom třeba pracovat s cenou futures k datu předpokládané realizace produkce (k datu sklizně). Vždy je lepší brát průměr cen cca za měsíc než cenu jednoho konkrétního dne, protože přesné datum sklizně není známé.*

**7) Pokud oceňování reálnou hodnotou dle IAS 41 přináší podniku dodatečné náklady, o jaké náklady se jedná a jaká část z těchto nákladů má jednorázový charakter?**

*Jak již bylo zmíněno odborníky z praxe výše, jedná se o administrativní a personální náklady. Dodatečné náklady generuje především dvojitá evidence oceňování zásob včetně úpravy informačního systému (analýza, vývoj, implementace), nutnost průběžně sledovat kalkulační systémy a tržní ceny a možné zdroje informací i periodicky vyhodnocovat a dále sledovat úpravy standardu. Je třeba také najít někoho, kdo se zorientuje v požadavcích IFRS a bude schopen metodicky nastavit a udržovat IFRS, především evidenci požadavků na zveřejnění, které jsou hodně obsáhrné (ať již jako součást celkového monitoringu IFRS a nebo, specificky, pouze IAS 41). Takový personální zdroj je ve srovnání s jinými zaměstnanci ekonomických úseků relativně drahý, neboť mezi jeho základní vybavu patří vysoce kvalitní angličtina, komplexní znalost IFRS, vysoká specializace a širší teoretické i praktické zkušenosti v oboru. Na první pohled méně zásadními, nicméně neméně důležitými aspekty zavedení reálné hodnoty jsou například i náklady na školení i controllingová evidence umožňující včasné a správné, informace managementu o změně načasování vykazování zisku. Většina těchto nákladů bohužel nemá jednorázový charakter. Za jednorázové náklady lze považovat pouze náklady na prvotní analýzu implementace a změn systémového nastavení.*

**8) Jak se promítá odlišný postup oceňování zemědělské produkce a biologických aktiv ve vlastním ocenění zásob rostlinné výroby a jaké další dopady ve finančním výkaznictví to přináší?**

*Dle odborníků z praxe, pro nosné plodiny oceňované reálnou hodnotou, jako je pšenice a řepka, dochází k vykázání zisku (a mnohdy i ztrát) dříve nežli dle plánových kalkulací. Při měsíční nebo čtvrtletní aktualizaci reálných hodnot navíc mohou výsledky více kolísat, tj. v jednom kvartále cena stoupne a je zisk ze změny reálné hodnoty, v dalším kvartále to může být naopak. V historických cenách se tato volatilita během roku neprojeví a zisk je vykázán v okamžiku realizace zemědělské produkce.*

*Konečné dopady ve finančním hospodaření mohou dále komplikovat odlišně vykazované dotace, kdy vykazování dotací dle IAS 41 je odlišné od všeobecně uplatňovaných účetních metod a dle IAS 41 jsou dotace rozpoznány jako výnos pouze v situaci, kdy došlo ke splnění všech podmínek na dotační titul navázaných.*



### 5.3 Trendy vyplývající ze statistických informací

Ze statistických informací uvedených v přílohách v bodě 10.1 – 10.4 vyplývají některé závěry, které poukazují na to, že v průběhu cca posledních 10 ti let dochází z různých důvodů k velkým výkyvům cen u vybraných komodit rostlinné zemědělské produkce. Oproti tomu, hlavní posun ve struktuře osevů a výběru zemědělských plodin v ČR a EU zaznamenal zásadní změny již dříve, kdy došlo především k významnému poklesu okopanin a pícnin ve prospěch olejnin a také kuřice. Veliké výkyvy cen v posledních cca 12 ti letech se týkají řady plodin, ale je zřejmé, že pšenice a kukuřice jsou méně volatilní než ječmen nebo řepka.

Ze statistických informací také vyplývá především role pšenice jako stálice napříč produkčními oblastmi Evropy, Asie i Ameriky bez očekávání nějakých zásadních změn v rozsahu produkce. Tato situace je velmi odlišná od zásadní role Ameriky v produkci kukuřice a dominance Evropy v produkci řepky a ječmene. Z ploch osevů je také zřejmé, že ČR nemá významnější podíl na produkci kterékoliv z hlavních plodin, i když struktura pěstovaných hlavních plodin se v ČR nijak zásadně neliší od zbytku Evropy.

Oproti stabilnímu vývoji v minulých desetiletích dochází ke kolísání cen a např. ceny pšenice jsou nastaveny z globální a nikoliv lokální produkce. To je silným argumentem pro sledování reálných hodnot zemědělských komodit, obdobně jako k tomu dochází i v jiných odvětvích. Do jaké míry je ale nutno tuto evidenci přenášet do finančního účetnictví podniků, které jsou zpravidla velmi malé (viz níže) a mají omezenou možnost realizace své fyzické produkce prostřednictvím jiných než středně velkých odběratelů, je ale spíše manažerská a politická než účetní otázka.

### 5.4 Společná zemědělská politika v EU

Z příloh v bodě 10.5, které jsou také přílohami NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (EU) č. 1307/2013 ze dne 17. prosince 2013, jednoznačně vyplývá určitý primát České republiky v rámci EU. Ten souvisí a) s **průměrnou velikostí zemědělského podniku v EU**, kdy průměrný podnik v ČR má nejvyšší hodnotu obdělávaných hektarů v EU a b) **limitem přímých dotačních plateb pro ČR**, který je jeden z nejmenších v EU ať již ve srovnání na plochu obdělávané půdy nebo na počet obyvatel. Limit přímých plateb je zcela nesrovnatelný s jinými státy jako např. Polsko nebo Řecko.

Statistické údaje, které uvádějí průměrný počet obdělávaných hektarů na zemědělský podnik, nijak neupřesňují rozložení těchto podniků v rámci jednotlivých států. V ČR zcela jistě existuje řada podniků, které hospodaří na 2 a více tisících hektarech zemědělské půdy a zároveň

mnoho farem, jejichž obdělávaná plocha více odpovídá průměru v jiných členských státech. Do jaké míry je specifické, že v ČR většina středních a větších zemědělských společností hospodaří na pronajaté půdě a vývoj cen zemědělských pachtů prochází v posledních letech poměrně turbulentním vývojem, není předmětem této bakalářské práce. Na výrobní náklady zemědělských podniků mají ale náklady na pacht zásadní vliv, stejně jako možnost dotací a přímých plateb na konečný výsledek hospodaření. Z těchto důvodů je ekonomické hospodaření zemědělských podniků a efektivita jejich výroby napříč EU skutečně obtížně srovnatelná a není pochyb o tom, že řada zemědělských činností může být podporována dotacemi v takovém rozsahu, že jejich provozování je ekonomicky výhodné, i když dosahované reálné hodnoty zemědělské produkce a biologických aktiv samy o sobě zdaleka neumožňují realizaci zisku.

Z materiálu EU Agriculture spending focused on results (Evropská komise, září 2015) mimo jiné vyplývá, že cca 38% rozpočtu EU je směřováno na rozvoj venkova a zemědělství. To jsou obrovské částky, u kterých je uplatňováno arbitrární rozdělení dle předem stanoveného schématu a kritérií. Tato kritéria mohou zahrnovat výrazně přísnější podmínky hospodaření na zemědělské půdě, než je tomu u jiných globálních ekonomik. Jejich cílem je nejen soběstačnost EU v produkci potravin, ale také ochrana přírodních zdrojů a krajiny při současném zachování konkurenceschopnosti EU v globálním měřítku. Společná zemědělská politika EU je, dle tohoto materiálu, jednou z jejích priorit a její případná revize i modernizace stojí v popředí zájmu politiků i veřejnosti.

## 6 Diskuse

Činnost zemědělských podniků není téma na pár stránek, stejně jako související účetnictví a výkaznictví. Z prostudovaných zdrojů jasně vyplynulo, že existuje mnoho účetních metod používaných pro zemědělství v ČR i ve světě. Harmonizace účetnictví v Evropě a rozhodnutí pro použití standardů IFRS přineslo podnikatelským subjektům členských států další potenciální komplikace. Vyčlenění zemědělství jako samostatné oblasti se specifickými účetními metodami do standardu IAS 41 a inovativní postupy v kategorizaci zemědělského majetku či jeho oceňování reálnou hodnotou, patří do dalších úkolů, kterým musí účetní praxe čelit, pokud chce aplikovat IFRS pro své výkaznictví. Tedy vždy, pokud chce získat financování pro své podnikání prostřednictvím emise cenných papírů na regulovaném kapitálovém trhu v některém ze členských států EU. Prostudované zdroje se ale nijak do detailu nezabývají poměrně komplikovaným provozním problémem, který pro administrativu zemědělského podniku může představovat výběr kapitálového trhu. Pokud se podnik s emitovanými cennými

papíry v EU následně rozhodne ke změně kapitálového trhu a pro emisi cenných papírů např. na některé z amerických burz cenných papírů, IFRS již aplikovat nemusí a může přejít na US GAAP, kde ocenění zemědělské produkce a biologických aktiv reálnou hodnotou není relevantní a vyžaduje se oceňování s použitím historických cen. Taková nekonzistence mezi dvěma sadami nejběžněji používaných účetních předpisů pro vykazování na burzách se většiny společností netýká, ale pro společnosti se zemědělskou výrobou může být, dle mého názoru, nakonec i jazyčkem na vahách při volbě burzy pro primární emisi cenných papírů.

Standard IAS 41 je koncepční i hodně teoretický a z provedeného šetření jednoznačně vyplynulo, že je, ve srovnání s jinými široce aplikovanými IFRS standardy, na okraji zájmu regulátorů i účetní veřejnosti. Není pochyb o tom, že praxe zde má příliš mnoho specifik a relativně málo možností sdílení informací, neboť existuje málo společností, kterých se standard zásadně týká a které si zároveň mohou dovolit investovat do jeho stálé implementace. Proto, jak zmiňují různé literární zdroje i zástupci z praxe, nejsou k dispozici konzistentní postupy a vzorová řešení ustálená praxí pro oceňování ani pro rozsah zveřejňovaných informací. Sdružený charakter výroby, meziprodukty a odlišnosti mezi rostlinnou a živočišnou výrobou situaci dále znepřehledňují. Administrativní náročnost zavedení standardu pak musí jednoznačně snižovat jeho atraktivitu pro malé a střední podniky, což jsou právě ty podniky, které se zemědělstvím zabývají. Z provedeného šetření lze soudit, že zavedení oceňování reálnými hodnotami v zemědělství v průběhu posledních téměř 15 let bylo v praxi spíše neúspěšné a nový koncept nebyl vítanou změnou. Jsem toho názoru, že v kombinaci s rozsáhlými požadavky na zveřejnění informací i s ohledem na administrativní náročnost implementace standardu IAS 41 je pravděpodobné, že motivace pro použití standardu musí být spíše negativní (tj. konkrétní situace v podniku si musí použití standardu vynutit) a dobrovolná aplikace IFRS je spíše teoretickým scénářem. I když původní myšlenky, které vedly ke vzniku standardu, jsou inovativní a s ohledem na vývoj cen komodit v posledních 10 ti letech jistě opodstatněné, praxe se se standardem hodně potýká. Je také diskutabilní, do jaké míry oceňování reálnou hodnotou přispívá ke spolehlivosti a relevantnosti finančních informací, což jsou nosná kritéria pro kvalitní finanční výkaznictví. Oceňovací principy používané standardem, zřejmě právě především pro svou zásadní odlišnost od ustálené praxe, nejsou podporovány legislativními úpravami v jednotlivých zemích a praxe zřejmě neshledala nové oceňovací principy za natolik přínosné, aby si jejich legislativní úpravu vynutila. S ohledem na průměrné plochy, na kterých hospodaří zemědělci v EU (viz příloha 10.5) není podle mne realistické očekávat, že tyto podniky a farmy budou dále komplikovat svou administrativní evidenci, pokud k tomu nebudou nuceny regulačním opatřením anebo nebude zřejmá

ekonomicko – manažerská výhoda zavedení takové evidence. Mezi takové výhody by se, dle mého názoru, mohla řadit např. daňová evidence na stejném základě a možnost sjednocení účetní a daňové evidence tak, aby daně následovaly účetnictví. Takové sjednocení, byť je velmi žádoucí z pohledu snižování administrativní náročnosti, je zřejmě neschůdné s ohledem na fiskální politiku a možnost kontroly správného daňového výkaznictví ze strany státních orgánů.

Jak vyplynulo z rozhovorů se zástupci praxe, některé společnosti standard IAS 41 zkoušejí interně aplikovat formou jakéhosi testovacího provozu. Zpětná vazba ohledně oceňování rostlinné výroby reálnou hodnotou je v této souvislosti spíše negativní, především s ohledem na nutnost dvojí evidence ocenění jednotlivých zásob, nedokončené výroby a výrobků. Je využíván princip významnosti, což v praxi vede k situaci, kdy reálnou hodnotou je v EU smysluplné oceňovat pouze pšenici a řepku a ostatní rostlinná produkce zůstává v ocenění vlastními náklady na bázi historických cen. Za velice problematické jsou, zřejmě opodstatněně, také považovány detailní požadavky na uvádění doplňujících informací v příloze k účetní závěrce.

Důkazem určité reflexe na podněty z praxe je následná úprava standardu v souvislosti s dlouhodobě plodícími biologickými aktivy (Bearer plants, IASB, 2014). Není ale zřejmé, zda si tvůrci standardu při jeho vzniku uvědomovali, že jeho aplikace bude relevantní především v menších společnostech (viz např. průměrná velikost obdělávané plochy uvedená v příloze 10.5), se slabším systémovým a administrativním zázemím a zároveň v prostředí, kdy účetní a daňová regulační úprava zpravidla nepodporuje oceňovací principy uplatňované standardem. Standard je vybudovaný natolik koncepčně, že jeho autoři zřejmě nebrali plně v potaz ani široké spektrum plodin, na které se standard může vztahovat a, v zemědělství zcela běžnou, vertikální integraci, která při důsledné aplikaci standardu vede k odlišnému oceňování zásob a nákladů na prodané výrobky až do okamžiku jejich prodeje konečnému zákazníkovi. V případě sdružené rostlinné a živočišné výroby, množství meziproductů i velmi košatých navazujících výrobních portfolií (ať už se jedná o olej, chleba nebo krmnou směs pro zvířata), je ale důsledná aplikace IAS 41 zřejmě neproveditelná a bez využití principu významnosti se neobejde. Pro společnost se vždy bude jednat o komplexní nastavení, které se při relativně malé změně promítne řadou mnoha dalších dílčích úprav. Je sporné, zda management středně velkého podniku může vidět přidanou hodnotu v administrativní činnosti, pokud tato činnost zároveň neposkytne nějaký „manažerský“ benefit pro řízení a rozhodování. V případě krátkodobé rostlinné výroby je přidaná hodnota asi výrazně menší, než v případě dlouhodobějšího produkčního cyklu (např. lesní hospodářství) či živočišné výroby (skot pro tržní produkci mléka) nebo v situaci turbulentního vývoje tržních cen či hyperinflace.

Reálné hodnoty jsou k datu rozvahy odvozovány od tržních cen očekávaných v okamžiku sklizně a upraveny o předpokládané náklady na dokončení transformace aktiva (tj. zejména kalkulované náklady na tunu rostlinné komodity, které bude třeba vynaložit za období od data rozvahy do sklizně). Jak bylo šetřením zjištěno, při stanovení reálných hodnot společnosti vychází z tržních cen rostlinných komodit (burza Euronext Paris (ceny MATIF)) a z měsíčního průměru cen futures pro září (pšenice) a srpen (řepka) daného roku. Takové ceny ale mnohdy nemusí vůbec odpovídat skutečně dosahovaným cenám při realizaci zásob a průběžné vykázání zisku v souladu s IAS 41 během účetního období nemusí mít vazbu na reálný výsledek při prodeji zásob. V konečném důsledku může být oceňování dle IAS 41 pro manažerskou evidenci zkreslující, obdobně jako nepřesné kalkulace, a přidaná hodnota použití reálné hodnoty je potom velmi pochybná. V neposlední řadě, zcela zásadní vliv na ekonomiku zemědělských podniků mají, dle mého názoru, také náklady např. na pacht zemědělských pozemků anebo přímé a nepřímé dotační tituly vztahující se k zemědělství a stabilita podmínek, parametrů a legislativy, které se k nim vztahují. Tyto složky do ocenění tržními cenami nevstupují, ale právě ony tvoří podstatnou složku pro rozhodování podnikatelů v zemědělství a vývoj reálných cen těchto položek, především pak pachtu, který je pro ČR velmi specifický, jsou pro ně neméně důležitým ukazatelem jako vývoj výkupních cen zemědělských komodit.

Samostatným tématem, které zřejmě velmi komplikuje širší použití standardu, je také požadovaný rozsah informací do výkazů a do přílohy k účetní závěrce. Za problematické lze považovat nejen detailní informace, které účetní jednotky mohou považovat za příliš ucelený zdroj informací pro konkurenci, ale také některé neřešené principy a postupy (viz např. problémy zmíněné v bodě 3.6), které umožňují nekonzistentní presentaci výsledků napříč společnostmi. Nedílnou součástí zpracování těchto podkladů a informací pak také musí být vyšší nákladovost a administrativní náročnost.

Z ploch osevů je zřejmé, že ČR nemá a, s ohledem na svou velikost, ani nemůže mít významnější podíl na produkci kterékoliv z hlavních plodin. Tento fakt ale nemá zásadní vliv na stanovení cen a reálná hodnota zemědělské produkce se tak často bude odvíjet od tržních cen určovaných zcela odlišnými producenty a objemy obchodů, než které odpovídají konkrétním výsledkům hospodaření v daném roce. Proto i v roce relativně bohaté úrody mohou být výkupní ceny v ČR poměrně vysoké a naopak, v roce kdy např. v důsledku nepříznivé klimatické situace byla úroda špatná, mohou být ceny v souvislosti s globální nadúrodou velice nízké. V obdobné situaci je řada dalších evropských zemí a proto se průběžné sledování vývoje cen, které budou pravděpodobně reálně dosaženy v okamžiku sklizně, může jevit jako velmi žádoucí. Určitým protiargumentem pro takovou evidenci jsou ale poměrně vysoké stropy

přímých plateb, které umožňují významnou intervenci v oblasti zemědělství, v řadě států i řádově vyšší než ČR. Příkladem může být nejen často mediálně zmiňované Polsko nebo Německo, ale také Řecko nebo Irsko, kdy reálné plochy osevů jsou ve srovnání s ČR poměrně nízké, ale stropy přímých plateb stanovené Nařízením Evropského parlamentu násobně vyšší.

Pro budoucí vývoj standardu by zřejmě bylo užitečné provést širší analýzy a studie zabývající se praktickou aplikací a zmapovat vývoj v průběhu času. V ČR pravděpodobně dosud nejsou společnosti, které by dle tohoto standardu zveřejňovaly informace o svém hospodaření. EU zvažuje reformu SZP a rok 2017 zahájila kroky, které by jí měly umožnit formulaci nových strategií a záměrů pro SZP EU. Jejich společným jmenovatelem by mělo být, dle předsedy Evropské komise Jean-Claude Junckera, „zjednodušení a modernizace“. Součástí těchto kroků je, mimo jiné, i veřejný dotazník sestavený EU a dostupný z <<https://ec.europa.eu/eusurvey/runner/FutureCAP>>. Dotazník však, při bližším prozkoumání, účetní evidenci neřeší a administrativní náročností se zabývá jen okrajově. Zemědělství a rozvoj venkova je masívní položkou v rozpočtu EU (dle bulletinu Evropské komise EU agriculture spending focused on results ze září 2015 se jedná o 38%, resp. 0,4% HDP v EU). Proto lze předpokládat, že administrativní a účetní evidence v kontextu stále více podporované daňové harmonizace bude jedním z témat, která budou při formulaci strategií revize SZP EU brána v potaz a vyhodnocena. Do jaké míry má ale stávající znění požadavků standardu IAS 41 šanci být zohledněno v širším rozsahu v Evropě, je asi víc než nejisté a dle mého názoru se z pohledu SZP jedná o zcela marginální problém. I podniky, jejichž zemědělská produkce oceněná reálnou hodnotou dosahuje jen minimálních hodnot a v podstatě provozují ztrátové hospodaření, vykazují, s ohledem na širokou škálu přímých plateb a dotačních titulů v zemědělství, zisk. Teprve možné zásadní změny ve struktuře dotačních titulů mohou v konečném důsledku obrátit pozornost zemědělských ekonomů k reálné hodnotě zemědělské produkce a jejímu rozpočtování, což může zvýšit atraktivitu principů používaných IAS 41. Zásadní vliv na implementaci těchto principů ale zřejmě budou mít také nároky na expertní znalosti pracovníků aplikující principy reálné hodnoty i požadovaná daňová evidence, kdy případná duplicita detailní účetní a daňové evidence je pro standardní zemědělský podnik v EU v podstatě administrativně nereálná. Obdobně, komplexní požadavky na informace do přílohy nejsou motivujícím zdrojem ani pro společnost, která je musí zpracovat, ani pro uživatele účetních závěrek, pro které jsou mnohdy příliš odborné či nesrozumitelné a mezi společnostmi mohou být nesrovnatelné.

## 7 Závěr

Bakalářská práce se zaměřila na shrnutí dostupných poznatků souvisejících s problematikou implementace mezinárodního účetního standardu IAS 41 „Zemědělství“ (IAS 41 – *Agriculture*) v ekonomické praxi u společností působících v oblasti rostlinné prvovýroby. Z provedené analýzy regulatorních a literárních zdrojů i z rozhovorů se zástupci praxe vyplynulo, že tento mezinárodní účetní předpis, který požaduje oceňování zemědělské produkce reálnou hodnotou, stojí na okraji zájmu regulátorů i účetních a zároveň přináší problémy při praktickém použití. Ze zkušeností z praxe vyplývá i jednoznačné zvýšení administrativních nákladů pro společnosti, které se rozhodnou tento standard aplikovat, protože oceňování zásob v zemědělství má příliš mnoho specifík a použití standardu, mimo jiné, má dodatečné nároky na účetní evidenci podniků. Provedenou analýzou byla také identifikována jen velmi omezená možnost sdílení informací a vzorových řešení pro uplatnění postupů požadovaných standardem. Existuje omezený počet společností, kterých se standard zásadně týká a i přes téměř patnáctiletou existenci dosud zjevně nebyl praxí plošně přijat.

Identifikované literární zdroje informací byly převážně z akademického prostředí anebo se zabývaly širšími výklady teoretických konceptů standardu. Ze statistických dat i z názoru odborníků z praxe lze však učinit závěr, že v oblasti krátkodobé rostlinné výroby v ČR je vhodný rozsah použití reálné hodnoty dle standardu pouze u nosných komodit jako řepka nebo pšenice a pro ostatní může být její použití kontraproduktivní, pokud se daný podnik právě nespecializuje na některou z okrajových plodin (jako např. mák, kmín apod.). Z vývoje cen hlavních komodit v posledních letech je ale zřejmá značná volatilita, která může mluvit ve prospěch širší aplikace standardu IAS 41 a použití oceňování reálnou hodnotou do budoucna.

Rozvoj venkova a zemědělství představuje zásadní položku v rozpočtu EU. S rokem 2017 EU zahájila proces, jehož výsledkem může být zásadní revize strategie společné zemědělské politiky. Pro další vývoj IAS 41 by pak, dle mého názoru, bylo užitečné provést širší analýzy ohledně praktického využití, zmapovat použití standardu v průběhu času a identifikovat možnosti zjednodušení i snížení administrativní náročnosti pro případnou širší aplikaci v EU.

## 8 Seznam literatury

1. Argilés, J.P., Garcia-Blandon, J. Monllau, T. 2011. FAIR VALUE VERSUS HISTORICAL COST-BASED VALUATION FOR BIOLOGICAL ASSETS: PREDICTABILITY OF FINANCIAL INFORMATION RICAL COST-BASED VALUATION FOR BIOLOGICAL ASSETS: PREDICTABILITY OF FINANCIAL INFORMATION. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*. 2012. Vol. 14 - Nº 2 s. 87-113. ISSN: 1138-4891
2. Bohušová, H., Svoboda, P., Nerudová, D., 2012. Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue? *Česká akademie zemědělských věd. AGRIC. ECON. - CZECH*, 58, 2012 (11): s. 520–532
3. Dvořáková D. 2012. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Wolters Kluwer ČR, a.s. Praha. s. 156. ISBN: 978-80-7357-961-6
4. European Commision. 2015. EU agriculture spending focused on results, september 2015. Dostupné z < [https://ec.europa.eu/agriculture/sites/agriculture/files/cap-funding/pdf/cap-spending-09-2015\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/agriculture/sites/agriculture/files/cap-funding/pdf/cap-spending-09-2015_en.pdf)>
5. Fisher, M., Marsh, T. 2013. Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance. *Journal of Accounting and Finance*, 13(2), 57–74.
6. Ignat, G., IATCO, C., UNGUTEANU, G., CONSTULEANU, C., Athes, H., ASPECTS REGARDING THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD I.A.S. 41 – AGRICULTURE, *Agronomy Series of Scientific Research / Lucrari Stiintifice Seria Agronomie*. 2014, Vol. 57 Issue 2, s. 257-260. ISSN: 1454-7414
7. International Accounting Standards Board. 2014. *Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41)*. IFRS Foundation. s 40. ISBN: 978-1-909704-46-6
8. International Accounting Standards Board. 2016. *2016 International Financial Reporting Standards (IFRS) — Consolidated without early application (Blue Book)*. Official pronouncements issued by the IASB applicable on 1 January 2016. Does not include Standards with an effective date after 1 January 2016.(Set of two volumes Part A and B).IFRS. s. 3968. ISBN: 978-1-911040-00-2
9. Jindříšková M, 3. 6. 2016.pers.comm.
10. Jireček L, 24. 8. 2016. pers. comm.



11. Kolektiv autorů – Deloitte. 2015. iGAAP 2015 Volume A - A guide to IFRS reporting Parts 1 & 2. Wolters Kluwer (UK) Ltd s. 2775, ISBN: 978-1-84798-974-1
12. Kolektiv autorů – The International Financial Reporting Group of EY. 2015. International GAAP 2015, Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards. John Wiley & Sons Ltd. s. 4084, ISBN: 978-1-118-99998-1
13. LOUŠA, F. 2012. Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním. Grada Publishing, a.s. Praha. s. 184. ISBN 978-80-247-4115-4.
14. NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (EU) č. 1307/2013 ze dne 17. prosince 2013, kterým se stanoví pravidla pro přímé platby zemědělcům v režimech podpory v rámci společné zemědělské politiky a kterým se zrušují nařízení Rady (ES) č. 637/2008 a nařízení Rady (ES) č. 73/2009
15. NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002
16. Národní účetní rada 2008. Interpretace I-14 „Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace“. Dostupné z < <http://www.nur.cz/content/view/159/40/>>

## 9 Seznam použitých zkratek a symbolů

ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EU	European Union, Evropská unie
EAGF	European Agricultural Guarantee Fund
EY	Ernst&Young
FASB	Financial Accounting Standards Board in the US
FEE	Federation of European Accountants
GAAP	Generally accepted accounting practice / principles
ha	Hektar
HDP	hrubý domácí produkt
IASB	International Accounting Standards Board
IAS xx	International Accounting Standard č. xx (součást IFRS)
IFRIC	The IFRS Interpretations Committee of the IASB
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRS xx	International Financial Reporting Standard č. xx (součást IFRS)
MATIF	Marché à Terme International de France
NÚR	Národní účetní rada
PwC	PricewaterhouseCoopers
SIC	Standing Interpretations Committee of the IASC (nahrazeno IFRIC)
SZIF	Státní zemědělský intervenční fond
SZP	Společná zemědělská politika
USD	americký dolar
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles

## 10 Přílohy

### 10.1 Vývoj cen základních komodit v letech 1986 - 2016

Cenové statistiky za tunu v USD dle údajů Světové banky a Mezinárodního měnového fondu, dostupné např. z <http://www.indexmundi.com> >

#### Pšenice

Wheat, No.1 Hard Red Winter, ordinary protein, FOB Gulf of Mexico, US\$ per metric ton

Price in US\$ per bushel: 4.01

As of: Thursday, August 18, 2016

Source: USDA Market News

#### Wheat Monthly Price - US Dollars per Metric Ton

Range

Jul 1986 - Jul 2016: 31.840 (31.28 %)



Description: Wheat, No.1 Hard Red Winter, ordinary protein, FOB Gulf of Mexico, US Dollars per Metric Ton

Unit: US Dollars per Metric Ton

Currency:

Compare to:

Source: [World Bank](#)

## Kukuřice

Maize (corn), U.S. No. 2 Yellow, FOB Gulf of Mexico, U.S. price, US\$ per metric ton

Price in US\$ per bushel: 3.84

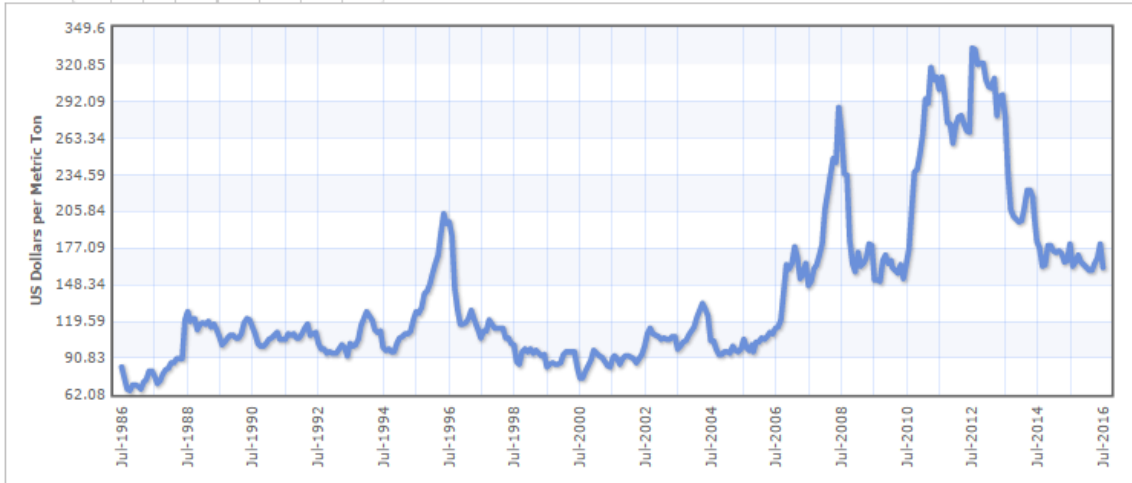
As of: Thursday, August 18, 2016

Source: USDA Market News

### Maize (corn) Monthly Price - US Dollars per Metric Ton

Range

Jul 1986 - Jul 2016: 78.300 (93.82 %)



Description: Maize (corn), U.S. No.2 Yellow, FOB Gulf of Mexico, U.S. price, US Dollars per Metric Ton

Unit: US Dollars per Metric Ton

Currency:

Compare to:

Source: [World Bank](#)

## Ječmen

### Barley Monthly Price - US Dollars per Metric Ton

Range

Jul 1986 - Jul 2016: 100.240 (250.91 %)



Description: Barley, Canadian no.1 Western Barley, spot price, US Dollars per Metric Ton

Unit: US Dollars per Metric Ton

Currency:

Compare to:

Source: [World Bank](#)

## Řepkový olej

### Rapeseed Oil Monthly Price - US Dollars per Metric Ton

Range

Jul 1986 - Jul 2016: 423.240 (124.08 %)



Description: Rapeseed Oil; Crude, fob Rotterdam, US Dollars per Metric Ton

Unit: US Dollars per Metric Ton

Currency:

Compare to:

Source: [International Monetary Fund](#)

## 10.2 Struktura ploch osevu v ČR a v EU

### 10.2.1 Struktura ploch osevů v roce 2016 a meziročně - ČR

Český statistický úřad zveřejňuje statistické informace o plochách osevu jednotlivých plodin v ČR. Statistiky jsou dostupné z <<https://www.czso.cz/csu/czso/soupis-ploch-osevu-k-31-kvetnu-2016>>. Níže uvedené tabulky shrnují aktuální informace pro rok 2016 co do struktury ploch osevů a srovnání vývoje ploch osevů v minulých letech po hlavních plodinách:

#### Struktura ploch osevů v roce 2016

Structure of sowing areas in 2016

ha

ha

Plodina	2015	2016	Rozdíl Difference +,-	Index (%)	Struktura Share 2016 (%)	Crop
a	1	2	3	4	5	b
<b>Osevní plocha celkem</b>	<b>2 457 465</b>	<b>2 463 854</b>	<b>6 389</b>	<b>100,3</b>	<b>100,0</b>	<i>Areas under crops, total</i>
<b>Zrnyiny celkem</b>	<b>1 436 570</b>	<b>1 387 543</b>	<b>-49 027</b>	<b>96,6</b>	<b>56,3</b>	<i>Grain crops, total</i>
<b>Obiloviny celkem</b>	<b>1 403 430</b>	<b>1 351 910</b>	<b>-51 520</b>	<b>96,3</b>	<b>54,9</b>	<i>Cereals, total</i>
<b>Pšenice celkem</b>	<b>829 820</b>	<b>839 710</b>	<b>9 891</b>	<b>101,2</b>	<b>34,1</b>	<i>Common wheat, total</i>
Pšenice ozimá	778 200	809 111	30 911	104,0	32,8	<i>Common winter wheat</i>
Pšenice jarní	51 620	30 600	-21 021	59,3	1,2	<i>Common spring wheat</i>
Žito ozimé a jarní	21 980	20 951	-1 029	95,3	0,9	<i>Winter and spring rye</i>
<b>Ječmen celkem</b>	<b>365 946</b>	<b>325 725</b>	<b>-40 220</b>	<b>89,0</b>	<b>13,2</b>	<i>Barley, total</i>
Ječmen ozimý	104 540	104 007	-533	99,5	4,2	<i>Winter barley</i>
Ječmen jarní	261 406	221 719	-39 687	84,8	9,0	<i>Spring barley</i>
Oves	42 395	37 566	-4 829	88,6	1,5	<i>Oats</i>
Tritikale	42 891	39 595	-3 296	92,3	1,6	<i>Triticale</i>
<b>Kukuřice na zrno</b>	<b>93 575</b>	<b>79 303</b>	<b>-14 272</b>	<b>84,7</b>	<b>3,2</b>	<i>Grain maize</i>
Ostatní obiloviny	6 824	9 059	2 235	132,8	0,4	<i>Other cereals</i>
z toho: směsky ozimé	308	503	195	163,5	0,0	<i>winter cereal mixtures</i>
směsky jarní	2 513	3 330	817	132,5	0,1	<i>spring cereal mixtures</i>
<b>Luskoviny na zrno celkem</b>	<b>33 139</b>	<b>35 633</b>	<b>2 493</b>	<b>107,5</b>	<b>1,4</b>	<i>Pulses for grain, total</i>
Hrách setý na zrno	23 876	26 601	2 725	111,4	1,1	<i>Field peas</i>
Lupina na zrno	2 550	2 969	419	116,4	0,1	<i>Sweet lupins for grain</i>
Ostatní luskoviny	6 714	6 062	-651	90,3	0,2	<i>Other pulses</i>
<b>Okopaniny celkem</b>	<b>80 860</b>	<b>84 647</b>	<b>3 788</b>	<b>104,7</b>	<b>3,4</b>	<i>Root crops, total</i>
Brambory celkem	22 681	23 414	734	103,2	1,0	<i>Potatoes, total</i>
Brambory rané	1 214	1 325	111	109,1	0,1	<i>Early potatoes</i>
Brambory ostatní	18 643	19 171	528	102,8	0,8	<i>Other potatoes</i>
Brambory sadbové	2 823	2 918	95	103,4	0,1	<i>Seed potatoes</i>
Cukrovka technická	57 612	60 736	3 124	105,4	2,5	<i>Sugar beet</i>
Krmná řepa	500	410	-91	81,9	0,0	<i>Forage beet</i>
Ostatní okopaniny	67	87	20	130,7	0,0	<i>Other root crops</i>
<b>Technické plodiny celkem</b>	<b>454 350</b>	<b>476 738</b>	<b>22 388</b>	<b>104,9</b>	<b>19,3</b>	<i>Industrial crops, total</i>
<b>Olejniny celkem</b>	<b>446 022</b>	<b>470 178</b>	<b>24 156</b>	<b>105,4</b>	<b>19,1</b>	<i>Oil seed crops, total</i>
<b>Řepka</b>	<b>366 180</b>	<b>392 991</b>	<b>26 811</b>	<b>107,3</b>	<b>16,0</b>	<i>Rape</i>
Slunečnice na semeno	15 450	15 648	198	101,3	0,6	<i>Sunflower for seed</i>
Sója	12 311	10 608	-1 703	86,2	0,4	<i>Soya</i>
Mák	32 650	35 543	2 893	108,9	1,4	<i>Poppy</i>
Hofčice na semeno	15 874	11 770	-4 105	74,1	0,5	<i>Mustard for seed</i>
Len setý olejní	1 599	1 481	-118	92,6	0,1	<i>Common flax - seed</i>
Ostatní olejniny	1 957	2 137	180	109,2	0,1	<i>Other oil seed crops</i>
Konopí	427	556	129	130,2	0,0	<i>Hemp</i>
Kořeninové rostliny	2 143	2 654	511	123,9	0,1	<i>Spice plants</i>
z toho: kmín	1 907	2 443	536	128,1	0,1	<i>of which: Caraway</i>
Léčivé rostliny	3 034	2 643	-391	87,1	0,1	<i>Medicinal plants</i>
Ostatní technické plodiny	261	322	62	123,6	0,0	<i>Other industrial plants</i>
Energetické plodiny jinde neuvedené	2 464	385	-2 079	15,6	0,0	<i>Energy crops n.e.c.</i>

Zdroj: ČSÚ, 2016

**Vývoj ploch osevů k 31. květnu**  
Trends in sowing areas as at 31 May

Plodina	ha												Crop
	2000	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Index (%)			
	12	13	14	15	16	17	18	19	20	2016/2015	2016/2000	2016/1990	
a													b
Osevní plocha celkem	3 020 564	2 545 371	2 495 1 490	2 488 1 490	2 480 1 464	2 476 1 446	2 468 1 431	2 457 1 436	2 463 1 387	100,3	81,6	75,3	Areas under crops, total
Zrny celkem	1 688 095	023 823	1 459 823	1 468 445	1 444 845	1 428 023	1 411 484	1 403 570	1 351 543	96,6	82,2	81,2	Grain crops, total
Obiloviny celkem	1 647 508	020 505	1 459 505	1 468 129	1 444 668	1 428 171	1 411 314	1 403 430	1 351 910	96,3	82,1	81,8	Cereals, total
Pšenice celkem	972 711	831 300	833 577	863 132	815 381	829 393	835 941	829 820	839 710	101,2	86,3	102,0	Common wheat, total
Žito ozimé a jarní	44 178	38 453	30 249	24 985	30 557	37 498	25 137	21 980	20 951	95,3	47,4	16,8	Winter and spring rye
Ječmen celkem	496 382	454 820	388 925	372 780	382 330	348 992	350 518	365 946	325 725	89,0	65,6	59,0	Barley, total
Oves	50 950	50 021	52 278	45 236	50 770	43 559	42 289	42 395	37 566	88,6	73,7	47,9	Oats
Kukuřice na zrno	39 317	91 610	99 945	109 651	109 565	111 931	100 453	93 575	79 303	84,7	201,7	176,5	Grain maize
Luskoviny na zrno celkem	40 587	29 003	31 318	22 316	20 177	17 851	20 170	33 139	35 633	107,5	87,8	62,9	Pulses for grain, total
Brambory celkem	69 236	28 734	27 079	26 450	23 652	23 205	23 992	22 681	23 414	103,2	33,8	21,4	Potatoes, total
Brambory rané	15 690	2 062	1 721	1 740	1 681	1 403	1 582	1 214	1 325	109,1	8,4	12,0	Early potatoes
Cukrovka technická	61 574	52 465	56 388	58 328	61 161	62 401	62 959	57 612	60 736	105,4	98,6	51,1	Sugar beet
Technické plodiny celkem	426 675	494 156	499 792	474 609	479 712	494 915	472 547	454 350	476 738	104,9	111,7	295,5	Industrial crops, total
Olejníny celkem	408 663	486 533	490 420	464 405	470 819	486 908	464 274	446 022	470 178	105,4	115,1	361,7	Oil seed crops, total
Řepka	325 338	354 826	368 824	373 386	401 319	418 808	389 298	366 180	392 991	107,3	120,8	373,9	Rape
Mák	31 473	53 623	51 103	31 495	18 363	20 250	27 020	32 650	35 543	108,9	112,9	383,8	Poppy
Plodiny sklizené na zeleno celkem	725 252	396 713	406 450	423 050	436 482	436 354	452 427	458 266	484 835	105,8	66,9	44,1	Fodder crops harvested green, total
Jednoleté píce celkem	308 243	216 200	225 151	243 201	263 159	265 030	283 603	280 893	300 892	107,1	97,6	50,6	Annual green fodder crops, total
Kukuřice na zeleno a siláž	232 406	179 663	181 939	197 579	214 876	218 786	235 531	231 353	241 500	104,4	103,9	63,3	Green and silage maize
Víceleté píce celkem	417 008	180 513	181 299	179 849	173 323	171 325	168 824	177 373	183 943	103,7	44,1	36,4	Perennial green fodder crops, total
Jetel červený	93 389	46 481	44 900	43 285	42 935	43 376	43 549	49 091	54 041	110,1	57,9	28,1	Red clover
Vojtěška	102 070	68 974	65 821	61 177	56 006	55 884	57 357	57 074	60 052	105,2	58,8	38,5	Lucerne
Zelenina konzumní celkem	32 316	8 838	8 583	9 591	8 340	8 557	9 211	9 192	10 202	111,0	31,6	30,3	Fresh vegetables, total
Orná půda neoseť a úhor	71 150	28 513	45 047	28 283	32 847	23 784	22 002	35 091	30 167	86,0	42,4	1 029,2	Fallow land

Zdroj: ČSÚ, 2016

## 10.2.2 Struktura ploch osevů v roce 2016 a meziročně - EU

Evropský statistický úřad Eurostat zveřejňuje obdobné informace jako Český statistický úřad po jednotlivých státech EU. Informace jsou dostupné např. z

<[http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=apro\\_acs\\_a&lang=en](http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=apro_acs_a&lang=en)>

Níže uvedené tabulky shrnují vývoj ploch osevů v období 2007 – 2016 po jednotlivých zemích EU (v 1000 ha), tak jak jsou evidovány Eurostat. Informace v následujících tabulkách jsou uvedeny pro obiloviny na zrna celkem, olejniny včetně soji a plodiny sklizené na zeleno na orné půdě

*Zdroj: Eurostat*

*Crop statistics (from 2000 onwards) [apro\_acs\_a]*

<i>Last update</i>	<i>24.08.16</i>
<i>Extracted on</i>	<i>28.08.16</i>
<i>Source of data</i>	<i>Eurostat</i>



Tabulka 1:	Area (cultivation/harvested/production) (1000 ha)					Obdělávaná plocha ( v 1000 ha)						
OBLOVINY na zrno	Cereals for the production of grain (including seed)											
GEO/TIME	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	% v roce 2015	
<b>European Union (28 countries)</b>	<b>57 958,86</b>	<b>61 179,88</b>	<b>59 416,72</b>	<b>57 158,07</b>	<b>56 593,70</b>	<b>58 107,93</b>	<b>57 955,81</b>	:	<b>57 640,97</b>	:	<b>100,00%</b>	
Belgium	272,10	291,40	345,00	242,96	327,68	341,80	337,90	333,58	341,46	:	0,59%	
Bulgaria	1 533,20	1 713,50	1 829,00	1 770,32	1 768,70	1 903,20	2 006,99	1 960,70	1 831,85	:	3,18%	
<b>Czech Republic</b>	<b>1 579,80</b>	<b>1 552,70</b>	<b>1 541,70</b>	<b>1 462,84</b>	<b>1 479,48</b>	<b>1 454,44</b>	<b>1 413,14</b>	<b>1 409,61</b>	<b>1 389,83</b>	<b>1 351,91</b>	<b>2,41%</b>	
Denmark	1 448,30	1 503,30	1 487,70	1 484,40	1 491,40	1 495,50	1 426,10	1 442,70	1 453,00	:	2,52%	
<b>Germany (until 1990 former territory of the FRG)</b>	<b>6 571,70</b>	<b>7 038,50</b>	<b>6 908,40</b>	<b>6 595,45</b>	<b>6 500,60</b>	<b>6 527,30</b>	<b>6 533,70</b>	<b>6 468,60</b>	<b>6 529,20</b>	<b>6 355,70</b>	<b>11,33%</b>	
Estonia	292,10	309,10	316,30	275,30	297,00	290,50	311,10	332,90	350,40	:	0,61%	
Ireland	278,90	320,74	298,47	272,33	296,18	314,48	306,70	305,89	291,56	:	0,51%	
Greece	1 048,26	1 135,17	1 180,22	1 017,76	963,89	982,93	986,03	1 042,33	1 021,83	1 021,83	1,77%	
<b>Spain</b>	<b>6 244,30</b>	<b>6 740,10</b>	<b>6 073,30</b>	<b>6 039,89</b>	<b>5 985,49</b>	<b>6 169,89</b>	<b>6 268,03</b>	<b>6 313,11</b>	<b>6 170,28</b>	<b>6 242,73</b>	<b>10,70%</b>	
<b>France</b>	<b>9 089,50</b>	<b>9 662,20</b>	<b>9 381,20</b>	<b>9 234,67</b>	<b>9 200,94</b>	<b>9 391,79</b>	<b>9 473,42</b>	<b>9 591,69</b>	<b>9 534,66</b>	<b>9 623,00</b>	<b>16,54%</b>	
Croatia	555,71	560,90	562,70	549,65	540,17	586,15	584,12	495,37	480,00	513,00	0,83%	
Italy	3 933,30	4 038,50	3 453,70	4 305,85	3 145,94	3 577,76	3 459,87	3 392,95	3 269,08	:	5,67%	
Cyprus	43,56	38,70	31,16	32,89	35,92	37,82	30,76	25,30	27,35	27,78	0,05%	
Latvia	521,90	544,20	540,80	517,20	515,70	563,90	577,60	638,80	669,50	:	1,16%	
Lithuania	1 003,30	1 022,00	1 103,50	1 012,00	1 064,70	1 159,70	1 213,40	1 288,80	1 329,12	1 355,70	2,31%	
Luxembourg	28,50	31,10	30,40	29,71	28,79	27,84	29,07	28,40	29,29	:	0,05%	
Hungary	2 765,00	2 908,20	2 882,10	2 594,88	2 677,51	2 757,93	2 819,94	2 817,27	2 705,06	2 615,29	4,69%	
Malta	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%	
Netherlands	222,10	243,30	228,40	220,20	212,00	213,00	210,00	192,00	195,60	178,60	0,34%	
Austria	811,20	841,00	835,10	811,79	807,27	811,51	784,00	809,11	780,70	783,67	1,35%	
<b>Poland</b>	<b>8 352,90</b>	<b>8 598,80</b>	<b>8 582,80</b>	<b>7 637,70</b>	<b>7 803,00</b>	<b>7 704,30</b>	<b>7 479,50</b>	<b>7 485,00</b>	<b>7 511,80</b>	:	<b>13,03%</b>	
Portugal	312,70	366,34	341,23	305,34	284,22	288,97	315,11	302,84	270,14	994,48	0,47%	
Romania	5 129,87	5 210,89	5 283,07	5 040,72	5 224,84	5 441,28	5 421,80	5 443,97	5 462,23	5 008,72	9,48%	
Slovenia	99,28	105,56	100,87	94,76	94,98	99,73	98,97	99,88	100,25	:	0,17%	
Slovakia	784,40	799,40	768,00	694,91	741,50	792,82	759,84	779,03	753,58	757,77	1,31%	
Finland	1 168,40	1 251,30	1 203,10	951,50	1 042,30	1 036,30	1 099,70	1 116,60	1 023,90	:	1,78%	
Sweden	983,39	1 078,68	1 032,50	950,05	988,50	995,10	974,41	1 023,64	1 019,31	:	1,77%	
United Kingdom	2 885,20	3 274,30	3 076,00	3 013,00	3 075,00	3 142,00	3 034,62	:	3 100,00	:	5,38%	
Iceland	:	:	:	:	4,20	4,20	:	:	2,00	:	0,00%	
Liechtenstein	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	x	
Norway	311,90	308,70	:	301,00	299,00	294,00	286,00	283,70	282,20	:	0,49%	
Switzerland	157,60	153,30	152,80	151,51	145,27	146,42	:	253,93	141,87	141,87	0,25%	
Montenegro	1,26	1,30	1,34	1,26	2,04	2,02	2,15	2,36	2,30	:	0,00%	
Former Yugoslav Republic of Macedonia, the	179,71	174,60	179,20	163,21	159,74	162,91	167,08	162,12	161,45	164,00	0,28%	
Albania	132,30	149,10	146,20	:	147,60	143,00	:	143,10	:	:	x	
Serbia	1 783,44	1 824,12	1 794,77	770,83	1 796,47	1 715,33	1 758,37	1 812,13	:	:	x	
<b>Turkey</b>	<b>12 401,90</b>	<b>11 990,00</b>	:	<b>23 206,00</b>	<b>11 903,00</b>	<b>11 293,00</b>	<b>11 540,00</b>	<b>11 727,00</b>	<b>11 713,00</b>	:	<b>20,32%</b>	
Bosnia and Herzegovina	318,00	321,00	310,00	293,00	303,00	304,00	305,00	290,17	301,54	:	0,52%	
Kosovo (under United Nations Security Council Resolution 1244/99)	102,40	115,00	120,00	119,90	121,10	137,20	141,90	:	:	:	x	

<b>Tabulka 2:</b>		Area (cultivation/harvested/production) (1000 ha)				Obdělávaná plocha ( v 1000 ha)						
<b>OLEJNINY (řepka, řepice, slunečnice,soja)</b>		Rape, turnip rape, sunflower seeds and soya										
GEO/TIME	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	% v roce 2014	
European Union (28 countries)	10 454,44	10 239,12	10 922,38	11 315,92	11 600,78	10 956,02	11 894,94	11 544,39	:	:	<b>100,00%</b>	
Belgium	10,80	8,60	9,70	11,30	12,02	12,60	14,26	12,19	11,26	:	0,11%	
Bulgaria	:	809,30	917,60	942,55	979,03	915,50	1 013,63	1 034,14	1 015,11	:	8,96%	
<b>Czech Republic</b>	<b>369,50</b>	<b>385,70</b>	<b>386,40</b>	<b>405,47</b>	<b>409,52</b>	<b>431,69</b>	<b>446,60</b>	<b>415,15</b>	<b>393,94</b>	<b>419,25</b>	<b>3,60%</b>	
Denmark	179,20	172,10	163,10	166,50	150,50	129,10	177,20	166,10	193,00	163,10	1,44%	
<b>Germany (until 1990 former territory of the FRG)</b>	<b>1 567,40</b>	<b>1 395,60</b>	<b>1 494,80</b>	<b>1 486,17</b>	<b>1 355,40</b>	<b>1 332,60</b>	<b>1 487,50</b>	<b>1 414,20</b>	<b>1 315,90</b>	<b>1 366,50</b>	<b>12,25%</b>	
Estonia	73,60	77,70	82,10	98,20	89,00	87,10	86,10	80,00	70,80	:	0,69%	
Ireland	8,20	5,61	6,35	7,98	12,39	17,48	13,69	9,44	8,92	:	0,08%	
Greece	27,40	29,45	39,95	97,83	138,33	85,80	195,25	86,03	96,84	96,84	0,75%	
Spain	621,00	742,00	874,00	703,92	895,66	782,25	908,61	827,41	809,19	811,59	7,17%	
<b>France</b>	<b>2 166,90</b>	<b>2 072,50</b>	<b>2 249,30</b>	<b>2 207,23</b>	<b>2 338,23</b>	<b>2 324,43</b>	<b>2 251,47</b>	<b>2 236,14</b>	<b>2 204,50</b>	<b>2 239,00</b>	<b>19,37%</b>	
Croatia	80,19	96,80	100,40	99,21	106,50	97,54	105,93	105,10	145,31	:	0,91%	
Italy	263,90	235,00	283,20	280,39	302,96	275,24	330,51	360,85	435,67	:	3,13%	
Cyprus	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%	
Latvia	99,60	85,20	95,50	106,10	117,90	114,90	127,00	94,40	88,00	:	0,82%	
Lithuania	174,40	161,60	191,90	251,90	251,00	263,40	260,40	217,20	166,15	:	1,88%	
Luxembourg	5,40	5,20	4,60	4,72	4,67	4,60	4,50	4,15	3,97	:	0,04%	
Hungary	771,20	825,60	827,20	798,50	854,46	820,93	836,89	850,42	:	930,93	7,37%	
Malta	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%	
Netherlands	3,40	2,80	3,10	2,63	2,03	2,00	3,00	3,00	:	:	0,03%	
Austria	95,10	101,30	108,10	113,59	117,81	116,31	122,39	117,19	113,48	107,69	1,02%	
<b>Poland</b>	<b>800,30</b>	<b>773,80</b>	<b>812,40</b>	<b>949,30</b>	<b>833,10</b>	<b>724,50</b>	<b>923,30</b>	<b>952,50</b>	<b>954,60</b>	:	<b>8,25%</b>	
Portugal	17,62	24,38	21,35	14,00	22,42	18,03	18,09	15,55	19,93	22,92	0,13%	
<b>Romania</b>	<b>1 334,08</b>	<b>1 228,73</b>	<b>1 234,81</b>	<b>1 392,09</b>	<b>1 459,71</b>	<b>1 252,13</b>	<b>1 418,85</b>	<b>1 487,64</b>	<b>1 510,38</b>	<b>1 510,50</b>	<b>12,89%</b>	
Slovenia	5,74	4,75	4,72	5,61	5,25	5,65	6,68	6,22	:	:	0,05%	
Slovakia	228,30	243,20	261,30	260,84	252,10	218,85	249,91	235,39	238,08	243,88	2,04%	
Finland	90,30	64,60	81,10	157,70	91,00	57,40	52,70	43,00	55,30	62,80	0,37%	
Sweden	87,70	89,50	99,40	110,20	94,80	110,00	125,48	95,99	94,51	:	0,83%	
United Kingdom	601,60	598,10	570,00	642,00	705,00	756,00	715,00	675,00	652,00	:	5,85%	
Iceland	0,00	0,00	0,00	0,00	0,10	0,00	0,20	0,00	:	:	0,00%	
Liechtenstein	:	:	:	:	:	0,00	:	:	:	:	x	
Norway	6,20	4,80	:	6,00	5,00	5,00	3,00	4,10	3,50	:	0,04%	
Switzerland	26,10	25,50	:	25,38	25,66	26,79	27,40	28,64	29,72	:	0,25%	
Montenegro	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%	
Former Yugoslav Republic of Macedonia, the	3,77	4,90	4,90	6,08	7,72	6,22	5,05	7,23	7,15	3,86	0,06%	
Albania	2,30	1,70	1,50	1,60	1,80	1,70	:	0,90	:	:	0,01%	
Serbia	314,71	349,50	319,82	351,65	354,88	356,89	357,60	339,44	:	:	2,94%	
Turkey	575,00	617,00	:	695,00	709,00	667,00	684,00	724,00	757,00	:	6,27%	
Bosnia and Herzegovina	7,45	5,31	4,74	5,29	5,11	5,61	5,65	6,46	:	:	0,06%	
Kosovo (under United Nations Security Council Resolution 1244/99)	:	:	:	:	:	0,80	:	:	:	:	x	

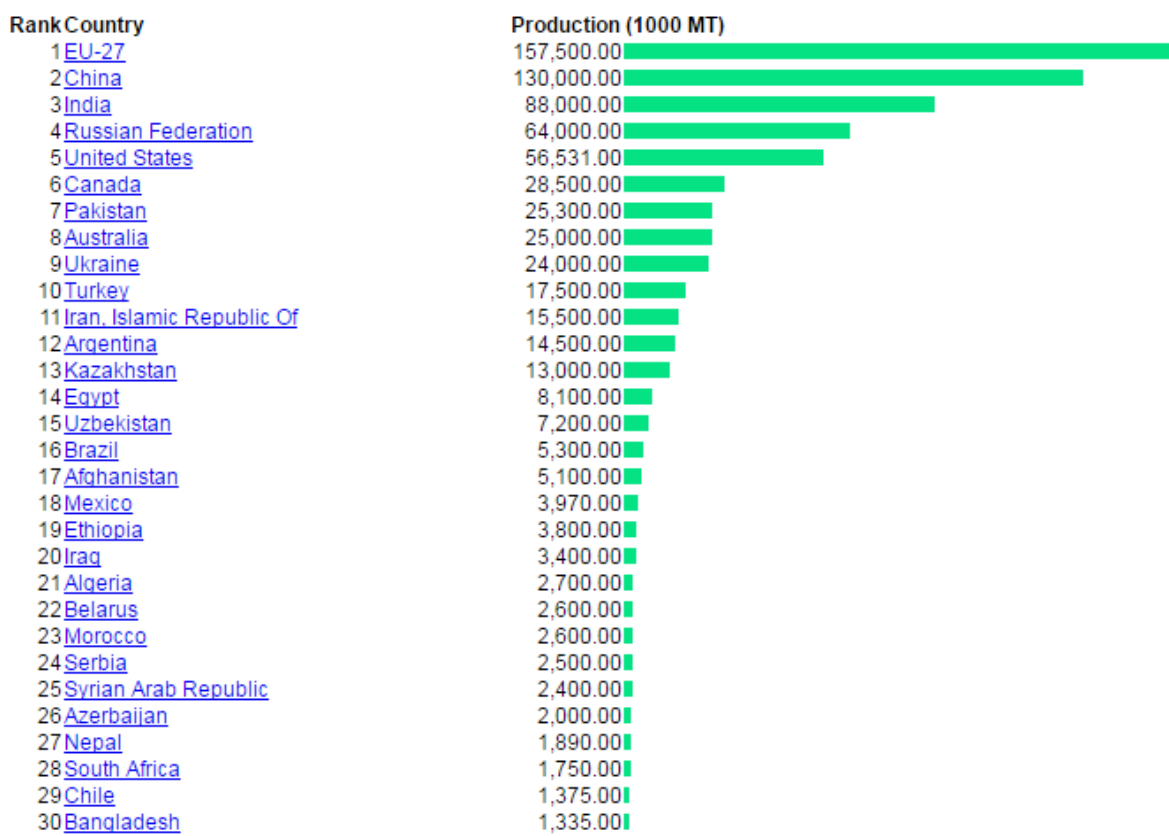
<b>Tabulka 3:</b> <b>Plodiny sklizené na zeleno na orné půdě</b>	Area (cultivation/harvested/production) (1000 ha)					Obdělávaná plocha ( v 1000 ha)						
	Plants harvested green from arable land											
GEO/TIME	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	% v roce 2011	
European Union (28 countries)	16 341,60	19 879,43	19 801,51	21 217,49	22 408,45	:	:	:	:	:	<b>100,00%</b>	
Belgium	254,90	267,10	270,40	266,60	733,27	755,70	753,30	253,21	340,17	:	3,27%	
Bulgaria	154,70	128,20	129,50	119,03	88,93	129,70	95,95	110,96	101,15	:	0,40%	
<b>Czech Republic</b>	<b>410,00</b>	<b>400,30</b>	<b>383,10</b>	<b>403,12</b>	<b>411,70</b>	<b>426,71</b>	<b>451,39</b>	<b>454,13</b>	<b>471,87</b>	<b>484,84</b>	<b>1,84%</b>	
Denmark	605,10	638,60	672,50	577,00	578,50	560,40	:	:	628,50	515,50	2,58%	
<b>Germany (until 1990 former territory of the FRG)</b>	<b>2 087,50</b>	<b>2 261,20</b>	<b>2 347,30</b>	<b>2 570,97</b>	<b>2 813,70</b>	<b>2 815,30</b>	<b>2 760,30</b>	<b>2 857,10</b>	<b>2 746,20</b>	<b>2 809,60</b>	<b>12,56%</b>	
Estonia	187,70	168,80	146,00	204,60	175,20	167,40	166,20	162,20	147,00	:	0,78%	
Ireland	20,90	132,37	125,69	116,31	118,41	118,31	118,53	116,51	112,53	:	0,53%	
Greece	773,68	922,98	941,76	953,44	1 268,17	1 316,41	1 223,90	1 059,58	1 061,32	1 059,71	5,66%	
Spain	993,30	928,50	952,90	1 009,59	1 062,26	1 107,71	1 099,82	1 148,07	1 152,64	1 151,24	4,74%	
<b>France</b>	:	<b>4 460,70</b>	<b>4 496,20</b>	<b>5 080,81</b>	<b>5 112,59</b>	:	<b>5 077,83</b>	<b>4 938,30</b>	<b>4 996,29</b>	:	<b>22,82%</b>	
Croatia	104,90	118,70	122,00	121,47	121,34	119,07	110,29	111,76	95,13	:	0,54%	
<b>Italy</b>	<b>2 037,90</b>	<b>1 967,70</b>	<b>1 534,90</b>	<b>2 110,19</b>	<b>2 029,89</b>	:	<b>2 611,00</b>	<b>2 555,52</b>	<b>2 120,02</b>	:	<b>9,06%</b>	
Cyprus	41,61	34,00	33,47	32,86	27,48	28,24	29,86	33,81	32,94	42,36	0,12%	
Latvia	443,30	427,20	430,70	400,70	387,80	382,60	384,80	340,50	338,10	:	1,73%	
Lithuania	405,60	439,60	510,90	744,80	811,10	789,90	593,80	585,20	352,25	:	3,62%	
Luxembourg	23,80	23,50	24,60	25,95	27,07	28,49	27,20	28,34	27,58	:	0,12%	
Hungary	317,20	282,40	256,30	270,01	280,41	296,16	297,84	273,04	294,40	:	1,25%	
Malta	4,70	4,70	4,70	5,55	5,55	5,55	5,29	5,29	5,29	:	0,02%	
Netherlands	423,10	439,00	437,60	418,00	407,44	430,00	446,00	467,00	:	:	1,82%	
Austria	243,90	238,10	239,70	246,49	244,78	243,98	272,77	245,73	249,86	236,50	1,09%	
Poland	832,10	896,50	895,30	715,30	850,30	894,00	890,30	941,50	1 046,20	:	3,79%	
Portugal	485,97	490,16	494,36	486,79	479,22	481,34	488,52	478,61	501,39	0,00	2,14%	
Romania	774,44	831,37	828,59	852,01	878,16	874,37	859,71	859,60	842,47	840,65	3,92%	
Slovenia	59,21	61,45	63,74	62,36	61,18	61,46	65,29	62,71	59,77	:	0,27%	
Slovakia	239,60	232,20	248,50	252,91	268,90	99,88	271,12	267,80	243,29	235,40	1,20%	
Finland	648,50	648,90	635,10	601,10	719,90	719,70	648,10	646,50	705,30	:	3,21%	
Sweden	1 075,50	1 108,20	1 135,30	1 137,53	980,20	956,20	1 188,36	1 183,74	1 100,20	:	4,37%	
<b>United Kingdom</b>	<b>1 360,50</b>	<b>1 327,00</b>	<b>1 440,40</b>	<b>1 432,00</b>	<b>1 465,00</b>	:	<b>1 624,00</b>	<b>862,00</b>	<b>1 433,00</b>	:	<b>6,54%</b>	
Iceland	:	:	:	:	121,30	0,00	0,00	0,00	:	:	0,54%	
Liechtenstein	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	x	
Norway	504,30	501,30	:	11,00	10,00	11,00	12,00	489,80	488,80	:	0,04%	
Switzerland	169,00	170,40	:	178,54	180,85	180,14	:	173,89	170,90	:	0,81%	
Montenegro	0,98	1,03	1,05	0,98	1,69	1,63	1,59	1,67	1,68	:	0,01%	
Former Yugoslav Republic of Macedonia, the	32,80	31,32	33,03	33,00	32,35	32,71	34,35	34,55	35,52	36,12	0,14%	
Albania	210,00	194,00	200,00	202,00	204,00	209,00	:	204,20	:	:	0,91%	
Serbia	:	:	:	:	:	254,93	:	220,47	:	:	x	
<b>Turkey</b>	:	:	:	<b>724,00</b>	<b>1 510,00</b>	<b>1 956,00</b>	<b>1 875,00</b>	<b>1 884,00</b>	<b>1 863,00</b>	:	<b>6,74%</b>	
Bosnia and Herzegovina	141,84	140,62	128,55	134,00	137,44	132,52	128,67	125,46	128,79	:	0,61%	
Kosovo (under United Nations Security Council Resolution 1244/99)	27,00	23,60	21,60	22,30	21,70	18,90	24,40	:	:	:	0,10%	

## 10.3 Předpoklad výroby komodit v roce 2016

Statistiky předpokládané celosvětové výroby základních komodit dle odhadů Ministerstva zemědělství USA, dostupné např. z <<http://www.indexmundi.com>> či <<http://www.usda.gov/wps/portal/usda>>

### Pšenice

Wheat Production by Country in 1000 MT



## Kukuřice

### Corn Production by Country in 1000 MT

Rank	Country	Production (1000 MT)
1	<a href="#">United States</a>	366,539.00
2	<a href="#">China</a>	218,000.00
3	<a href="#">Brazil</a>	82,000.00
4	<a href="#">EU-27</a>	64,275.00
5	<a href="#">Argentina</a>	34,000.00
6	<a href="#">Ukraine</a>	26,000.00
7	<a href="#">Mexico</a>	24,200.00
8	<a href="#">India</a>	23,000.00
9	<a href="#">Russian Federation</a>	14,000.00
10	<a href="#">Canada</a>	13,750.00
11	<a href="#">South Africa</a>	13,000.00
12	<a href="#">Indonesia</a>	9,600.00
13	<a href="#">Philippines</a>	8,000.00
14	<a href="#">Nigeria</a>	7,200.00
15	<a href="#">Serbia</a>	7,000.00
16	<a href="#">Ethiopia</a>	6,300.00
17	<a href="#">Viet Nam</a>	6,250.00
18	<a href="#">Egypt</a>	6,000.00
19	<a href="#">Turkey</a>	5,500.00
20	<a href="#">Tanzania, United Republic Of</a>	5,500.00
21	<a href="#">Pakistan</a>	5,200.00
22	<a href="#">Thailand</a>	4,900.00
23	<a href="#">Paraguay</a>	3,285.00
24	<a href="#">Zambia</a>	2,900.00
25	<a href="#">Kenya</a>	2,850.00
26	<a href="#">Uganda</a>	2,600.00
27	<a href="#">Iran, Islamic Republic Of</a>	2,540.00
28	<a href="#">Korea, Democratic People's Republic Of</a>	2,200.00
29	<a href="#">Malawi</a>	2,200.00
30	<a href="#">Myanmar</a>	2,100.00

## Ječmen

### Barley Production by Country in 1000 MT

Rank	Country	Production (1000 MT)
1	<a href="#">EU-27</a>	62,927.00
2	<a href="#">Russian Federation</a>	17,750.00
3	<a href="#">Ukraine</a>	8,650.00
4	<a href="#">Australia</a>	8,500.00
5	<a href="#">Canada</a>	8,500.00
6	<a href="#">Turkey</a>	5,400.00
7	<a href="#">United States</a>	4,202.00
8	<a href="#">Iran, Islamic Republic Of</a>	3,800.00
9	<a href="#">Argentina</a>	3,400.00
10	<a href="#">Kazakhstan</a>	2,700.00
11	<a href="#">Belarus</a>	2,100.00
12	<a href="#">Ethiopia</a>	2,050.00
13	<a href="#">China</a>	2,000.00
14	<a href="#">India</a>	1,700.00
15	<a href="#">Algeria</a>	1,300.00
16	<a href="#">Iraq</a>	1,100.00
17	<a href="#">Morocco</a>	1,017.00
18	<a href="#">Mexico</a>	735.00
19	<a href="#">Azerbaijan</a>	700.00
20	<a href="#">Norway</a>	580.00
21	<a href="#">Afghanistan</a>	420.00
22	<a href="#">New Zealand</a>	400.00
23	<a href="#">Serbia</a>	400.00
24	<a href="#">Tunisia</a>	400.00
25	<a href="#">Uruguay</a>	360.00
26	<a href="#">South Africa</a>	350.00
27	<a href="#">Kyrgyzstan</a>	350.00
28	<a href="#">Syrian Arab Republic</a>	325.00
29	<a href="#">Brazil</a>	310.00
30	<a href="#">Peru</a>	242.00

## Řepkový olej

### Rapeseed Oil Production by Country in 1000 MT

Rank	Country	Production (1000 MT)
1	<a href="#">EU-27</a>	9,656.00
2	<a href="#">China</a>	6,552.00
3	<a href="#">Canada</a>	3,500.00
4	<a href="#">India</a>	2,166.00
5	<a href="#">Japan</a>	1,075.00
6	<a href="#">Mexico</a>	616.00
7	<a href="#">United States</a>	614.00
8	<a href="#">Russian Federation</a>	412.00
9	<a href="#">United Arab Emirates</a>	333.00
10	<a href="#">Pakistan</a>	312.00
11	<a href="#">Australia</a>	310.00
12	<a href="#">Iran, Islamic Republic Of</a>	157.00
13	<a href="#">Bangladesh</a>	153.00
14	<a href="#">Turkey</a>	147.00
15	<a href="#">Ukraine</a>	119.00
16	<a href="#">Belarus</a>	109.00
17	<a href="#">Chile</a>	85.00
18	<a href="#">Kazakhstan</a>	33.00
19	<a href="#">Ethiopia</a>	31.00
20	<a href="#">Switzerland</a>	30.00
21	<a href="#">Israel</a>	23.00
22	<a href="#">Viet Nam</a>	21.00
23	<a href="#">Paraguay</a>	10.00
24	<a href="#">Norway</a>	8.00
25	<a href="#">Argentina</a>	7.00
26	<a href="#">Moldova, Republic Of</a>	2.00
27	<a href="#">Korea, Republic Of</a>	1.00

[Download to Excel \(xls\)](#)

Year of Estimate: 2016

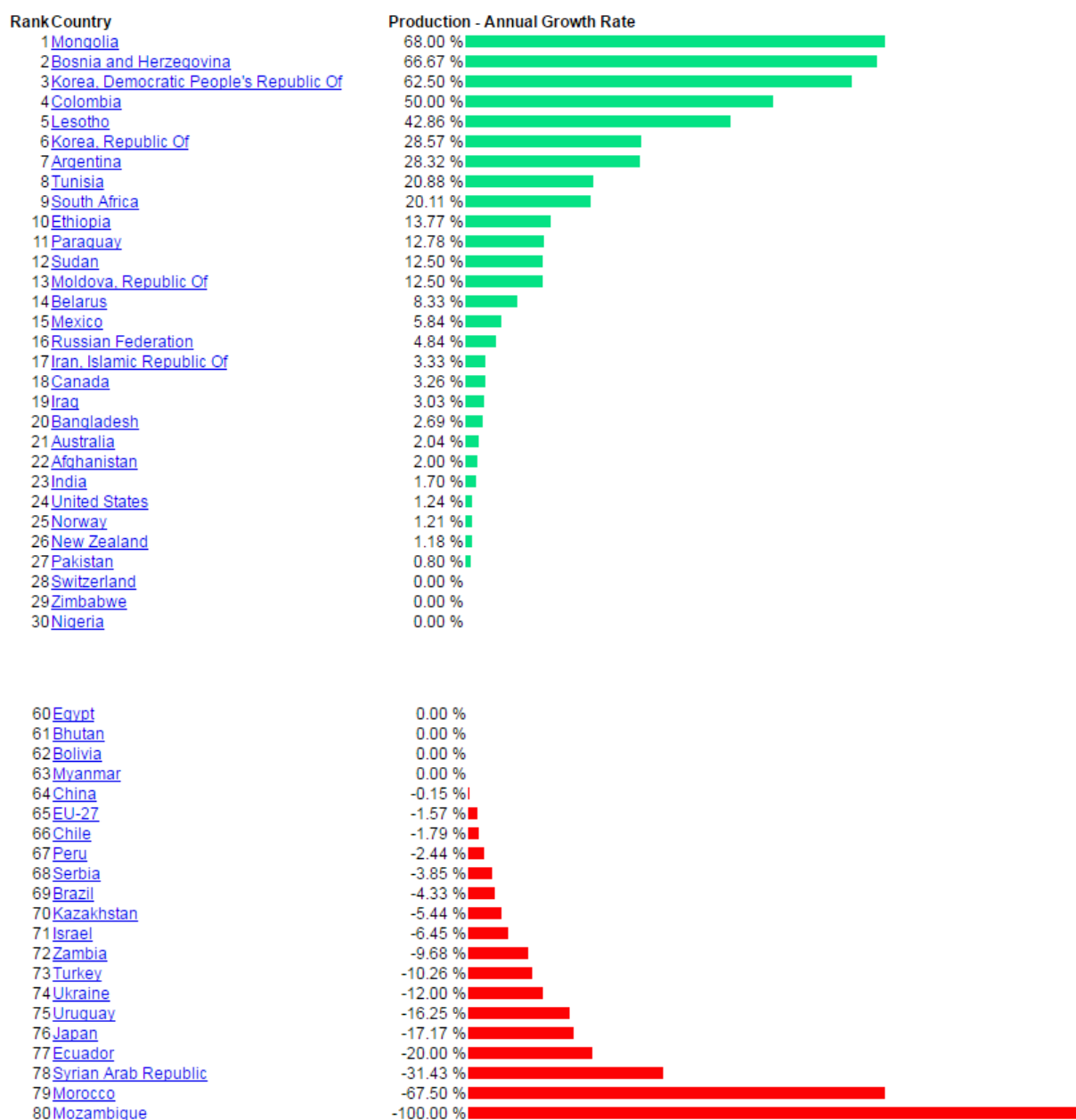
Source: [United States Department of Agriculture](#)

## 10.4 Předpoklad nárůstu a poklesu výroby komodit 2016

Odhad předpokládaných změn celosvětové výroby základních komodit po jednotlivých zemích, dle odhadů Ministerstva zemědělství USA. Informace dostupné např. z <http://www.indexmundi.com> > či <http://www.usda.gov/wps/portal/usda> .

### Pšenice - nárůst a pokles výroby – odhad 2016

Wheat Production Annual Growth Rate by Country



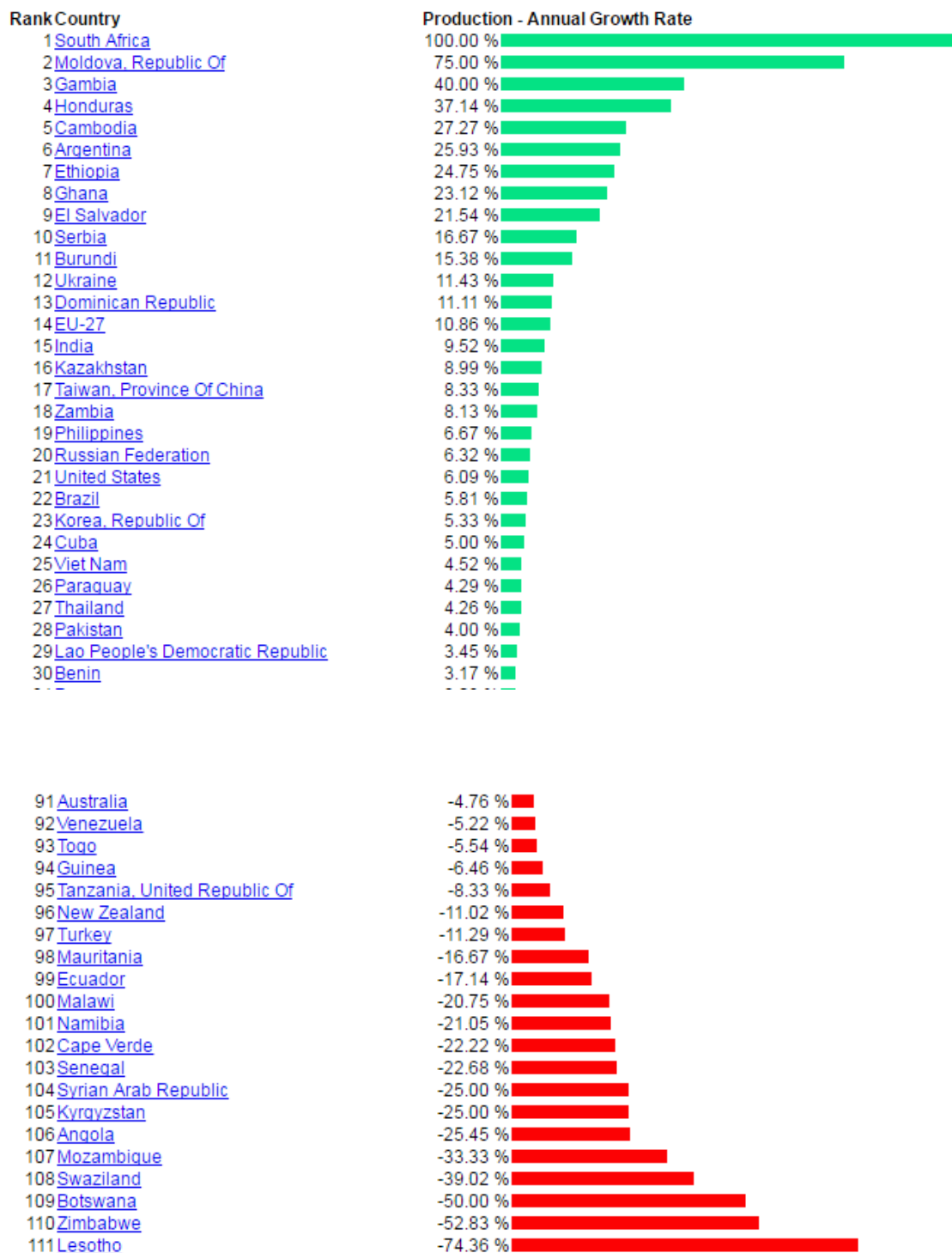
Year of Estimate: 2016

Source: [United States Department of Agriculture](#)



## Kukuřice - nárůst a pokles výroby – odhad 2016

### Corn Production Annual Growth Rate by Country

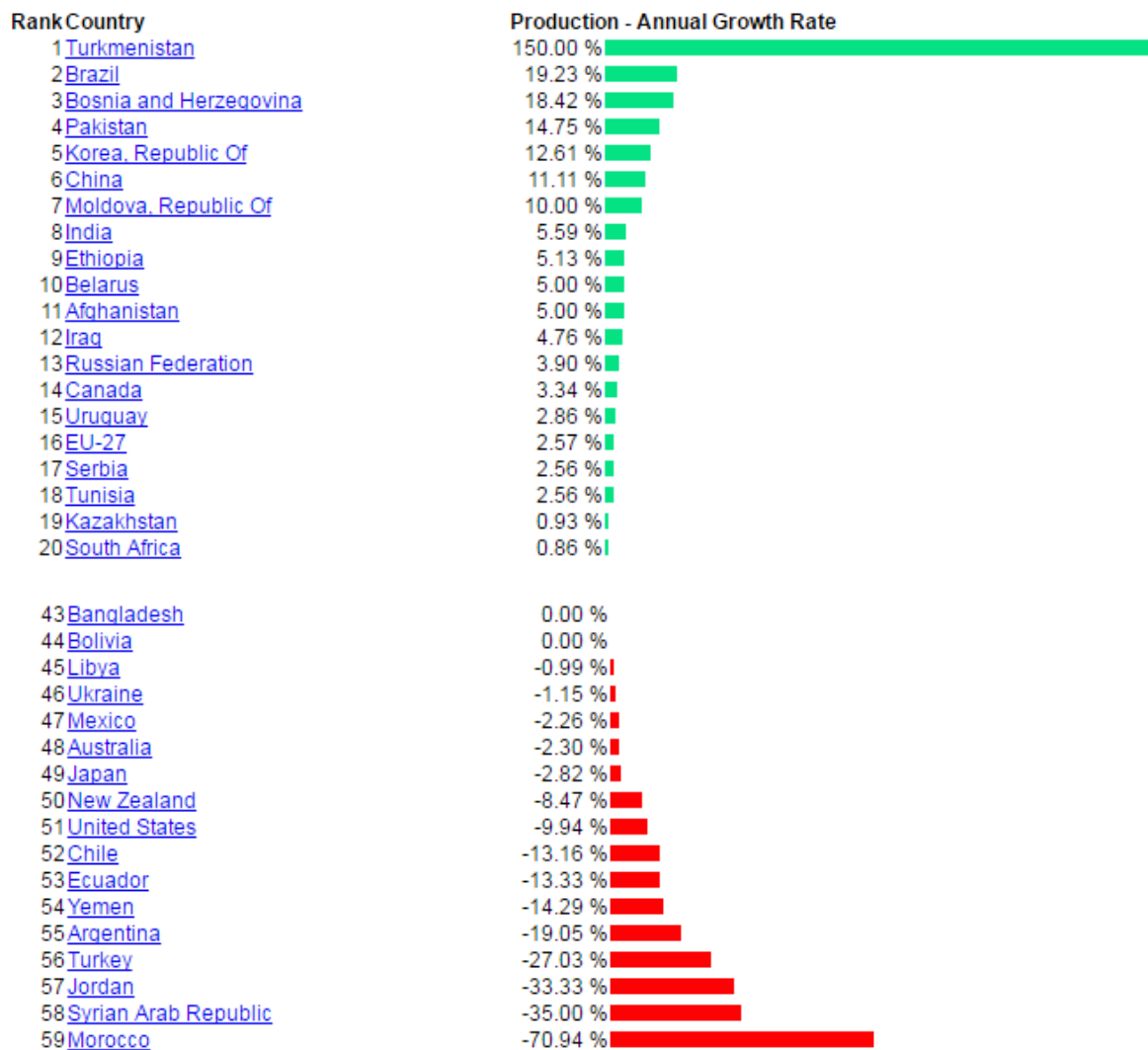


Year of Estimate: 2016

Source: [United States Department of Agriculture](#)

## Ječmen - nárůst a pokles výroby – odhad 2016

### Barley Production Annual Growth Rate by Country

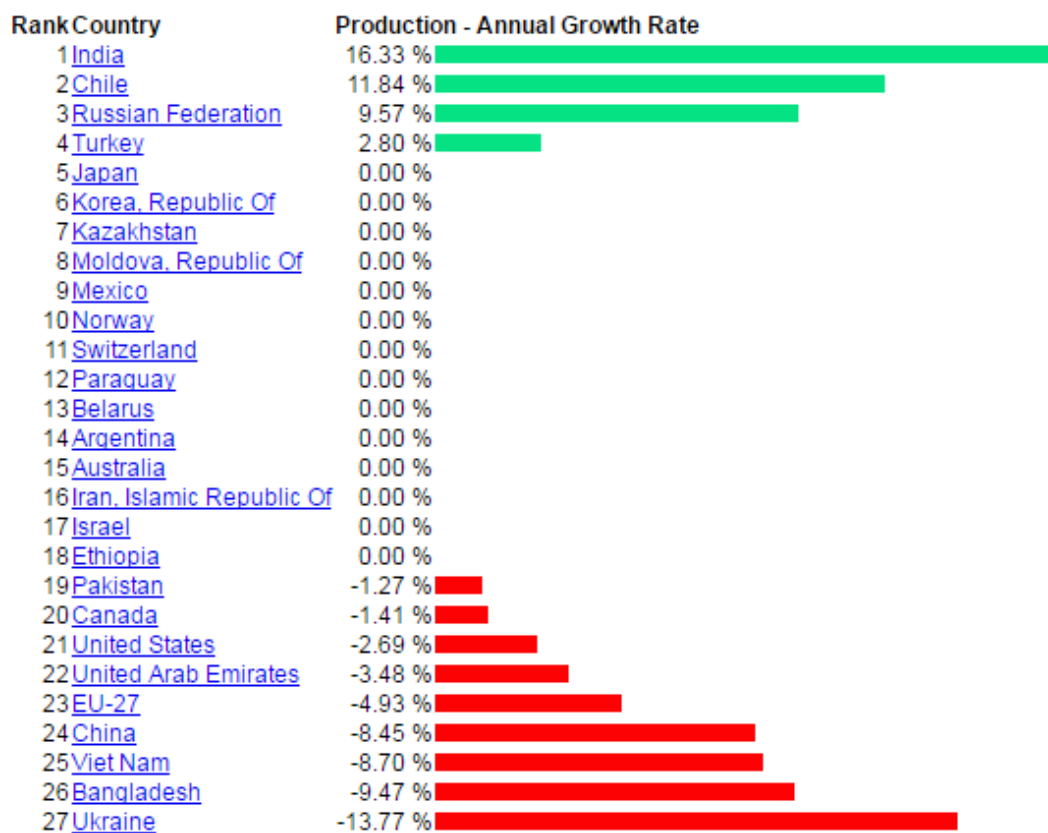


Year of Estimate: 2016

Source: [United States Department of Agriculture](#)

## Řepkový olej - nárůst a pokles výroby – odhad 2016

### Rapeseed Oil Production Annual Growth Rate by Country



Year of Estimate: 2016

Source: [United States Department of Agriculture](#)

## 10.5 Společná zemědělská politika EU – plochy a limity

Zdroj:

NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (EU) č. 1307/2013 ze dne 17. prosince 2013, kterým se stanoví pravidla pro přímé platby zemědělcům v režimech podpory v rámci společné zemědělské politiky a kterým se zrušují nařízení Rady (ES) č. 637/2008 a nařízení Rady (ES) č. 73/2009

### Velikosti obdělávaných ploch zemědělskými podniky

#### PŘÍLOHA VIII

##### Průměrná velikost zemědělského podniku podle čl. 41 odst. 4

Členské státy	Průměrná velikost zemědělského podniku (v hektarech)
Belgie	29
Bulharsko	6
Česká republika	89
Dánsko	60
Německo	46
Estonsko	39
Irsko	32
Řecko	5
Španělsko	24
Francie	52
Chorvatsko	5,9
Itálie	8
Kypr	4
Lotyšsko	16
Litva	12
Lucembursko	57
Maďarsko	7
Malta	1
Nizozemsko	25
Rakousko	19
Polsko	6
Portugalsko	13
Rumunsko	3
Slovinsko	6
Slovensko	28
Finsko	34
Švédsko	43
Spojené království	54

Čisté stropy pro částky přímých plateb, jež mohou být poskytnuty v členských státech:

(v milionech EUR)

Kalendářní rok	2015	2016	2017	2018	2019 a další rok
Belgie	536,1	528,1	520,2	512,7	505,3
Bulharsko	723,6	795,1	795,8	797,4	798,9
Česká republika	874,5	873,7	872,8	872,8	872,8
Dánsko	916,6	907,1	897,6	889,0	880,4
Německo	5 144,3	5 110,4	5 076,5	5 047,5	5 018,4
Estonsko	121,9	133,7	145,5	157,4	169,4
Irsko	1 215,0	1 213,5	1 211,9	1 211,5	1 211,1
Řecko	2 227,0	2 203,0	2 178,9	2 157,0	2 135,0
Španělsko	4 903,6	4 912,6	4 927,6	4 941,0	4 954,4
Francie	7 553,7	7 521,1	7 488,4	7 462,8	7 437,2
Chorvatsko (*)	130,6	149,2	186,5	223,8	261,1
Itálie	3 902,0	3 850,8	3 799,5	3 751,9	3 704,3
Kypr	50,8	50,2	49,7	49,2	48,6
Lotyšsko	195,6	222,4	249,0	275,9	302,8
Litva	417,9	442,5	467,1	492,0	517,0
Lucembursko	33,6	33,5	33,5	33,5	33,4
Maďarsko	1 271,6	1 270,4	1 269,2	1 269,2	1 269,2
Malta	5,1	5,0	4,9	4,8	4,7
Nizozemsko	780,8	768,3	755,9	744,1	732,4
Rakousko	693,1	692,4	691,8	691,7	691,7
Polsko	2 987,3	3 004,5	3 021,6	3 041,6	3 061,5
Portugalsko	566,0	574,1	582,2	590,9	599,5
Rumunsko	1 629,9	1 813,8	1 842,4	1 872,8	1 903,2
Slovinsko	138,0	137,0	136,0	135,1	134,3
Slovensko	380,7	383,9	387,2	390,8	394,4
Finsko	523,3	523,4	523,5	524,1	524,6
Švédsko	696,9	697,3	697,7	698,7	699,8
Spojené království	3 555,9	3 563,3	3 570,5	3 581,1	3 591,7