

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE

FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2017/36089193020296708

**OCEŇOVANIE A ÚČTOVANIE ZÁSOB VLASTNEJ VÝROBY
V PODNIKU SO ŽIVOČÍŠNOU VÝROBOU**

Diplomová práca

Bratislava 2017

Bc. Mária Tóthová

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

OCEŇOVANIE A ÚČTOVANIE ZÁSOB VLASTNEJ VÝROBY
V PODNIKU SO ŽIVOČÍŠNOU VÝROBOU

Diplomová práca

Študijný program:

Účtovníctvo a audítorstvo

Študijný odbor:

Účtovníctvo

Školiace pracovisko:

Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce alebo
školiť:

Ing. Mgr. Renáta Antalová, PhD.

Bratislava 2017

Bc. Mária Tóthová

Zadanie

Čestné vyhlásenie

Podpísaná Mária Tóthová čestne vyhlasujem, že som diplomovú prácu vypracovala samostatne na základe konzultácií u školiteľky Ing. Mgr. Renáty Antalovej, PhD. a všetky použité literárne zdroje uvádzam v kompletnom prehľade v zozname použitej literatúry.

.....

Mária Tóthová

Pod'akovanie

Na tomto mieste by som sa rada poďakovala všetkým, ktorí mi akokoľvek pomohli a boli mi oporou pri vypracovaní mojej diplomovej práce. Zvlášť chcem vyjadriť vďaku mojej školiteľke Ing. Mgr. Renáte Antalovej, PhD. a pani Vladimíre Kučerovej, ekonómke družstva RaVOD Pata za ich trpezlivé a odborné vedenie a cenné rady poskytované v čase písania záverečnej práce.

Abstrakt

TÓTHOVÁ, Mária: Oceňovanie a účtovanie zásob vlastnej výroby v podniku so živočíšnou výrobou. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Mgr. Renáta Antalová PhD. – Bratislava: FHI EU, 2017, 84 s.

Obsah diplomovej práce je v úvode teoretickej časti zameraný predovšetkým na vymedzenie základných špecifik účtovníctva v oblasti poľnohospodárstva a poľnohospodárskej produkcie. V ďalšej kapitole teoretickej časti sú z pohľadu rôznych autorov vymedzené zásoby vlastnej výroby, ich spôsob oceňovania a účtovania v zmysle platnej legislatívy Slovenskej republiky. Práca je rozčlenená do troch kapitol. Obsahuje 6 schém, 36 tabuliek, 5 príloh a 2 obrázky. Podstatou praktickej časti práce je oboznámiť sa so skúmaným družstvom, podrobne popísať spôsob oceňovania ako aj účtovania produkcie živočíšnej výroby a aplikovať zmenenú metódu oceňovania na príchovky a prírastky hmotnosti zvierat v zásobách v podmienkach konkrétneho družstva.

Kľúčové slová: zásoby vlastnej výroby, zvieratá, živočíšna výroba, špecifiká poľnohospodárskej výroby

Abstract

TÓTHOVÁ, Mária: Valuation and accounting of own production inventories in a livestock production company. - University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing. - Lecturer: Ing. Mgr. Renáta Antalová PhD. - Bratislava: FHI EU, 2017, 84 p.

The content of the diploma thesis in the introduction of theoretical part is focused mainly on defining the basic features of accounting in the field of agriculture and agricultural production. The next chapter of the theoretical part defines various authors' perspectives of the inventories of own production, their method of valuation and accounting according to valid legislation of Slovak Republic. The thesis is divided into three chapters. It contains 6 diagrams, 36 tables, 5 appendices and 2 pictures.

The essence of the practical part of the thesis is to get acquainted with the livestock production company, to describe in detail the method of valuation as well as the accounting of livestock production and to apply the modified method of stock appreciation caused by weight gains and livestock reproduction in condition of particular company.

Keywords: stock of own production, animals, livestock production, specifics of agricultural production

Obsah

Úvod.....	13
1 Stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	15
1.1 Poľnohospodárstvo	15
1.1.1 Poľnohospodársky podnik a jeho špecifiká	16
1.1.2. Družstvo.....	18
1.1.3 Poľnohospodárstvo v účtovníctve.....	18
1.1.4 Klasifikácia biologických aktív	19
1.2 Zásoby.....	21
1.2.1 Zásoby vlastnej výroby	22
1.2.2 Oceňovanie zásob vlastnej výroby	25
1.3 Kalkulácie v poľnohospodárstve	28
1.4 Spôsoby účtovania zásob vlastnej výroby	30
1.4.1 Účtovné zobrazenie zásob vlastnej výroby spôsobom A.....	32
1.4.2 Účtovné zobrazenie zásob vlastnej výroby spôsobom B.....	34
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	36
3 Výsledky práce a diskusia	38
3.1 Charakteristika roľníckeho a výrobného – obchodného družstva Pata	38
3.2 Organizačná štruktúra družstva.....	39
3.3 Účtovníctvo družstva	40
3.3.1 Informačný systém družstva	42
3.3.2 Vnútroorganizačné účtovníctvo družstva	42
3.4 Činnosť družstva.....	43
3.4.1 Rastlinná výroba	43
3.4.2 Živočíšna výroba.....	45
3.5 Produkcia zásob vlastnej výroby v podmienkach družstva	48
3.5.1 Účtovanie hovädzieho dobytku.....	49
3.5 Oceňovanie hovädzieho dobytku v družstve	54
3.6.1 Systém kalkulácií družstva	54
3.6.2 Členenie nákladov družstva	54

3.6.2.1	Kalkulácie výkonu 701 Teľatá do 3 mesiacov.....	56
3.6.2.2	Kalkulácie výkonu 702 Teľatá do 6 mesiacov.....	59
3.6.2.3	Kalkulácie výkonu 708 Hovädzí dobytok vo výkrme	62
3.6.2.4	Kalkulácie výkonu 713 Mladý hovädzí dobytok	64
3.6.2.5	Kalkulácie výkonu 705 Vysokotel'né jalovice	66
3.7	Porovnanie oceňovania v rokoch 2015 a 2016	69
3.7.1	Porovnanie oceňovania plánovou a výslednou kalkuláciou	70
3.8	Predajné ceny hovädzieho dobytk.....	71
3.9	Kolobeh zvierat v účtovníctve družstva v hodnotovom vyjadrení	74
	Zoznam použitej literatúry	81
	Prílohy.....	83

Zoznam tabuliek a schém

Tabuľky

Tabuľka 1 Prehľad poľnohospodárskych subjektov podľa právnych foriem

Tabuľka 2 Kalkulačný vzorec v poľnohospodárstve

Tabuľka 3 Hodnota pozemkov družstva v rokoch 2012-2016 v €

Tabuľka 4 Test veľkostnej skupiny účtovnej jednotky

Tabuľka 5 Test povinnosti overenia účtovnej závierky audítorom

Tabuľka 6 Obsahová náplň jednotlivých účtovných tried vnútroorganizačného účtovníctva

Tabuľka 7 Ukazovatele dosiahnutej úrodnosti na hektár rastlinnej výroby v tonách

Tabuľka 8 Ukazovatele dosiahnutej úrodnosti na hektár rastlinnej výroby v tonách

Tabuľka 9 Základné ukazovatele úžitkovosti chovu ošípaných

Tabuľka 10 Základné ukazovatele úžitkovosti živočíšnej výroby

Tabuľka 11 Prehľad výsledkov hospodárenia za jednotlivé činnosti družstva v €

Tabuľka 12 Prehľad stavov zvierat v zásobách v ks

Tabuľka 13 Vybrané účty z účtovného rozvrhu družstva

Tabuľka 14 Kalkulačný vzorec živočíšnej výroby družstva

Tabuľka 15 Prehľad výkonov a kalkulačných jednotiek družstva

Tabuľka 16 Položky nákladov plánovej a výslednej kalkulácie výkonu 701 Teľatá do 3 mesiacov na rok 2016

Tabuľka 17 Prevádzkové náklady výkonu 701 Teľatá do 3 mesiacov

Tabuľka 18 Výpočet vlastných nákladov na výkon 701 Teľatá do 3 mesiacov

Tabuľka 19 Položky nákladov plánovej a výslednej kalkulácie výkonu 702 Teľatá do 6 mesiacov na rok 2016

Tabuľka 20 Prevádzkové náklady výkonu 702 Teľatá do 6 mesiacov

Tabuľka 21 Výpočet vlastných nákladov na výkon 702 Teľatá do 6 mesiacov

Tabuľka 22 Položky nákladov plánovej a výslednej kalkulácie výkonu 708 – Hovädzí dobytok vo výkrme na rok 2016

Tabuľka 23 Prevádzkové náklady výkonu 708 Hovädzí dobytok vo výkrme

Tabuľka 24 Výpočet vlastných nákladov na výkon 708 Hovädzí dobytok vo výkrme

Tabuľka 25 Položky nákladov plánovej a výslednej kalkulácie výkonu 713 – Mladý hovädzí dobytok na rok 2016

Tabuľka 26 Prevádzkové náklady výkonu 713 Jalovice do 2 rokov za rok 2016

Tabuľka 27 Výpočet vlastných nákladov na výkon 713 Jalovice do 2 rokov

Tabuľka 28 Položky nákladov plánovej a výslednej kalkulácie výkonu 705 Vysokoteľné jalovice pre rok 2016

Tabuľka 29 Prevádzkové náklady výkonu 705 Vysokoteľné jalovice

Tabuľka 30 Výpočet vlastných nákladov na výkon 705 Vysokoteľné jalovice

Tabuľka 31 Prehľad cien na jednotku produkcie v rokoch 2015 a 2016

Tabuľka 32 Porovnanie ocenenia plánovou kalkuláciou a skutočnými vlastnými nákladmi roku 2016

Tabuľka 33 Vybrané vystavené faktúry za predaj hovädzieho dobytku vo výkrme v roku 2016

Tabuľka 34 Vybrané vystavené faktúry za predaj vysokoteľných jalovic v roku 2016

Tabuľka 35 Prehľad jednotlivých úbytkov v mesiaci december 2016

Tabuľka 36 Úbytok teliat v mesiaci december 2016

Schémy

Schéma 1 Klasifikácia biologických aktív v poľnohospodárskych podnikoch

Schéma 2 Členenie zásob z rôznych hľadísk

Schéma 3 Účtovanie nákladov vynaložených na vznik zásob vlastnej výroby

Schéma 4 Účtovanie zásob vlastnej výroby spôsobom A

Schéma 5 Účtovanie zásob vlastnej výroby spôsobom B

Schéma 6 Prevody zvierat do jednotlivých chovov

Obrázky

Obrázok 1 Druhy mladých chovných zvierat

Obrázok 2 Účty zásob vlastnej výroby a zmeny stavu vnútroorganizačných zásob

Zoznam použitých skratiek

MD - má dať

D - dal

KG - kilogram

KD - kŕmny deň

L - litre

ROC - reprodukčná obstarávacia cena

VN - vlastné náklady

ŽV - živočíšna výroba

RV – rastlinná výroby

HD - hovädzí dobytok

MJ - merné jednotky

VI - vlastné imanie

Z - záväzky

ZI - základné imanie

PO - právnické osoby

DHM - dlhodobý hmotný majetok

CO - civilná ochrana

CPR - celopodniková réžia

ONV - okresný národný výbor

TS - technické služby

OBP - ochrana bezpečnosti pri práci

MHD - mladý hovädzí dobytok

KS - kusy

HL - hektolitre

DPH - daň z pridanej hodnoty

ÚO - účtovné obdobie

ZS - začiatkový stav

KS - konečný stav

Úvod

V dnešnom modernom, vysoko vyvinutom a globalizovanom svete neslúži poľnohospodárstvo len na produkciu potravín alebo pestovanie bavlny na výrobu odevov. Dnes už na seba berie aj dôležité spoločenské a ekonomické funkcie. Vývoj ľudstva spôsobil životnému prostrediu obrovské škody, ktoré sa práve poľnohospodárstvo snaží dať do rovnováhy a udržiavať ho v čo najlepšom možnom stave. Novodobým trendom je klásť čoraz väčší dôraz na ekologické poľnohospodárstvo, ktorého hlavným cieľom je obmedzenie až úplné zakázanie chemických látok, ktoré sú nebezpečné pre ľudské zdravie a ničia životné prostredie. K takému hospodáreniu na pôde sú poľnohospodári vedení širokou škálou dotačných programov.

Zákon venujúci sa úprave účtovníctva, rovnako ako aj postupy účtovania musia obsiahnuť široké spektrum oblastí, v ktorých podnikatelia podnikajú. Právne predpisy sa preto nevenujú jednotlivým oblastiam zvlášť, ale skôr stanovujú všeobecné podmienky pre vedenie účtovníctva. V žiadnej z oblastí podnikania nie je možné obsiahnuť problematiku komplexne. Podnikanie v poľnohospodárstve je však tak odlišným oborom od ostatných, preto sú legislatívne nedostatky v tejto oblasti veľmi citelné. Účtovníctvo poľnohospodárskych subjektov by si so svojimi mnohými špecifikami zaslúžilo dôkladnejšiu legislatívnu úpravu. Poľnohospodárstvo je oblasťou, ktorá je stará rovnako, ako ľudstvo samotné. Začalo sa ako jednoduché obhospodarovanie pôdy výlučne v réžii človeka, až sa nakoniec vyvinulo do dnešnej podoby, kedy pôdu obhospodarujú zväčša stroje. Ide o tradičnú oblasť podnikania, ktorá je rozšírená hlavne na vidieku. Aj keď v súčasnosti na Slovensku v poslednom desaťročí prevláda názor, že podnikanie s poľnohospodárskymi komoditami a zvieratami je nepopulárne, treba si uvedomiť, že práve poľnohospodárstvo pri dnešnom probléme nezamestnanosti môže poskytovať veľa pracovných miest, hlavne na vidieku.

Podnikanie v poľnohospodárstve bez obežného majetku je ťažko predstaviteľné. Všeobecne známy fakt, že podnik je živým organizmom, je v prípade poľnohospodárstva doslovný. Zvieratá, o ktorých je v účtovníctve družstiev účtované či už ako o zásobách alebo majetku, sú živými tvormi a rovnako, ako každý z nás podliehajú zákonitostiam života a prírody. V tejto podnikateľskej oblasti je veľmi ťažké, až nemožné predpovedať budúce ekonomické výsledky kvôli vysokej závislosti na počasi a taktiež pre neustále meniace sa ceny poľnohospodárskych komodít na trhu. Práve v účtovníctve sa táto špecifickosť poľnohospodárskej výroby prejavuje veľmi výrazne.

Tému diplomovej práce a jej aplikáciu na oblasť špecifik poľnohospodárskej produkcie som si vybrala na základe aktuálnosti problematiky v čase, kedy došlo k zmene v zákone o účtovníctve v oblasti oceňovania príchovkov a prírastkov zvierat v zásobách vlastnej výroby. Táto zmena síce neprináša výrazné zmeny v účtovnom zobrazení zásob vlastnej výroby, ale zmeny v oceňovaní sú výrazné pre tie družstvá, ktoré oceňovali príchovky a prírastky zvierat v reprodukčnej obstarávacej cene.

1 Stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

1.1 Poľnohospodárstvo

História poľnohospodárstva sa začína písať už od zrodu ľudstva a je v súčasnosti považované za odvetvie materiálovej výroby, ktorého hlavnou úlohou je poskytovať poľnohospodárske suroviny, ktoré sa následne spracovávajú na finálny produkt–potraviny, na bezprostrednú spotrebu alebo na suroviny potrebné na výrobu spotrebného tovaru. Poľnohospodárska výroba sa uskutočňuje na pôde, ktorá je hlavným, no nie jediným prostriedkom výroby. Základnou výrobnou, ekonomickou a technicko-organizačnou jednotkou je poľnohospodársky podnik, ktorý sa počas svojej existencie snaží naplňať hlavný cieľ, a to zabezpečovať potraviny pre potreby obyvateľstva a poľnohospodárske suroviny pre priemysel. Poľnohospodárska výroba ako súčasť poľnohospodárstva má viacero špecifických znakov, ktoré sa prenášajú do vyrábaných produktov a ovplyvňujú celý reprodukčný proces. Delíme ju na živočíšnu a rastlinnú výrobu.

Živočíšna výroba, sa zväčša orientuje na chov hospodársky využiteľných zvierat v poľnohospodárskom podniku. Môže sa skladať z jednotlivých chovov, napr. hovädzí dobytok, chov ošípaných, koní a podobne. Niektoré kategórie zvierat, napr. zvieratá základného stáda sa môžu stať predmetom odpisovania, pretože sú súčasťou dlhodobého majetku. Iné zvieratá, ktorými sú napríklad zvieratá vo výkrme alebo mladé zvieratá sa neodpisujú. Zaradujeme ich do krátkodobého majetku. Významný vplyv na výsledky živočíšnej výroby má využívanie biologických zákonitostí, vývoj a rast zvierat, technológia chovu, kvalita a biologický charakter základného stáda a ustajňovacie podmienky.

Odvetvie rastlinnej výroby sa sústreďuje na využívanie pôdneho fondu, i keď v poslednom čase sa objavujú technológie rastlinnej výroby, ktoré sa neorganizujú na pôdnej základni. Jej produkty môžu ľuďom slúžiť buď priamo vo výžive alebo až po ďalšom spracovaní, napr. v potravinárskom priemysle. Časť rastlinných produktov využívame ako medziprodukt, teda ako krmivo v živočíšnej výrobe. Rastlinná výroba sa vyznačuje hlavne sezónnym charakterom výroby, pretože výrobný proces sa nekryje s procesom pracovným. Poľnohospodárska pôda je základným výrobným nástrojom v poľnohospodárstve a jedným z troch základných výrobných faktorov trhovej ekonomiky. Vlastnosťami pôdy sú nerozmnožiteľnosť a nepresnosť. Celkový rozsah pôdy je daný plochou, ktorú môžeme zaradiť do poľnohospodárskej výroby. Pôda je živým organizmom, neustále v nej

prebiehajú fyzikálne, chemické a biologické procesy. Jej základnou úžitkovou vlastnosťou je úrodnosť, ktorá by sa pri jej správnom využívaní nemala znižovať.

Všetky biologické vplyvy na poľnohospodársku výrobu majú za následok najmä to, že poľnohospodári majú ďaleko menšiu možnosť ovplyvňovať výrobné procesy v podniku.¹

Poľnohospodárstvo zažilo po roku 1989 pomerne rýchly vývoj, kde možno zaradiť napr. transformáciu agrárneho sektoru, zjednodušenie výroby, vyňatie prvovýroby od neproduktívneho majetku a taktiež vysoký nárast produktivity práce. Avšak tento vývoj zo sebou priniesol aj negatíva, ktoré pretrvávajú až dodnes. Medzi ne môžeme zaradiť malú kapitálovú výnosnosť poľnohospodárskej prvovýroby, nedostatok kapitálu v poľnohospodárstve, zlú ochranu a podporu trhu a negatívnu platobnú disciplínu celého poľnohospodárskeho odvetvia.²

1.1.1 Poľnohospodársky podnik a jeho špecifiká

Pre poľnohospodárske podniky na Slovensku platí vo všeobecnosti definícia podniku ako organizačnej formy, ktorá ma plnú právnu subjektivitu a prostredníctvom nej je vykonávaná hospodárska činnosť. Agrárna legislatíva na Slovensku nedefinuje pojem poľnohospodársky podnik. Táto definícia je odlišená od všeobecného pojmu podniku iba charakteristickými znakmi hospodárskej činnosti typickými pre poľnohospodárstvo. Poľnohospodárske podniky môžu byť zakladané ako akciové spoločnosti, spoločnosti s ručením obmedzeným, komanditné spoločnosti, verejné obchodné spoločnosti, družstvá alebo ako samostatne hospodáriaci roľníci. Na Slovensku je evidovaných 27 833 poľnohospodárskych podnikov, z ktorých takmer 4 000 subjektov podniká formou obchodných spoločností a družstiev.

Tabuľka 1 Prehľad poľnohospodárskych subjektov podľa právnych foriem

Poľnohospodárske podniky podľa právnych foriem	Poľnohospodárske subjekty
akciové spoločnosti	137
spoločnosti s ručením obmedzeným	3 048

¹ BIELIK, P. 2008. *Podnikové hospodárstvo*. Nitra : Slovenská poľnohospodárstva univerzita, 2008. 319 s. ISBN:978-80552-0010-1.

² HOŠKOVÁ, P. 2004 Charakteristika českého zemědělství s využitím statistických metod.. [online]. Dostupné na internete: <http://www.agris.cz/Content/files/main_files/61/139320/hosko.pdf>

ostatné obchodné spoločnosti	10
Družstvá	712
rozpočtové a príspevkové organizácie	7
Živnostníci	13 157
štátne podniky	6
samostatne hospodáriaci roľníci	7 844
ostatné právne formy	2 912
Spolu	27 833

Zdroj: Štatistický úrad SR

Medzi typické znaky poľnohospodárskych podnikov patrí:

- Vysoká závislosť na prírodných podmienkach

Hlavným výrobným faktorom v poľnohospodárstve je pôda. Jej rozdielna úrodnosť, ktorú nazývame bonitou ovplyvňuje výsledky výroby, najmä hektárové úrody v rastlinnej výrobe. Výrobný proces v poľnohospodárstve pracuje so živými organizmami, preto sa musí úplne prispôbiť ich diferencovaným nárokom na výživu a ustajnenie. Prebieha vo voľnom priestranstve, je teda závislý od klimatických podmienok regiónu. Táto závislosť sťažuje organizáciu práce, zvyšuje nároky na skúsenosti pracovníkov v procesoch neustálych zmien.

- Časový nesúlad medzi výrobným a pracovným procesom

Je typický predovšetkým pre rastlinnú výrobu, kde pracovný proces obhospodárenia 1 ha pšenice trvá asi 70 hodín ale proces výroby pšenice trvá približne 10 mesiacov. Tento nesúlad spôsobuje aj to, že vynaložené náklady sú reprodukované prostredníctvom hodnotových výnosov vždy s určitým oneskorením kvôli dobe výroby určitého výrobku. Podnik musí reprodukciu týchto nákladov zabezpečiť iným spôsobom, teda financovaním z iných zdrojov.

- Sezónnosť práce v poľnohospodárskej výrobe

Nerovnomerné rozloženie potreby pracovnej sily počas roka spôsobuje:

- vplyv na organizáciu práce a fond pracovného času,
- nárazovú potrebu sezónnych pracovníkov,
- mzdovú disparitu vo vzťahu k ostatným odvetviam,
- premenlivosť príjmov a výdavkov poľnohospodárskych subjektov,

- znižovanie záujmu o prácu v poľnohospodárstve najmä zo strany mladšej generácie ³

1.1.2 Družstvo

Za najtypickejšiu formu podnikania na pôde je považované družstvo, ktoré Obchodný zákonník v § 221 definuje ako „spoločenstvo neuzavretého počtu osôb založený za účelom podnikania alebo zabezpečovania hospodárskych, sociálnych či iných potrieb pre svojich členov“. ⁴Družstvo, rovnako ako aj obchodné spoločnosti je možné považovať za právnické osoby, ktorých obchodné meno musí toto pomenovanie „družstvo“ niesť. Družstvo má povinnosť vytvoriť základné imanie (ďalej ZI), ktoré je tvorené súčtom členských vkladov, a to v minimálnej výške 1 250 eur v zmysle Obchodného zákonníka. K jeho založeniu je potrebných najmenej 5 členov alebo dve právnické osoby, pričom minimálny počet právnických osôb, či spoločníkov musí zostať zachovaný počas celej doby existencie družstva. Družstvo je povinné vytvoriť tieto druhy orgánov:

- členskú schôdzu považovanú za najvyšší orgán družstva, na ktorej zasadnutiach sa zúčastňujú členovia družstva minimálne raz ročne,
- predstavenstvo, ktoré je štatutárnym orgánom družstva má riadiacu a rozhodujúcu právomoc. Skladá sa minimálne z dvoch členov, ktorí sú volení predstavenstvom alebo členskou schôdzou,
- kontrolná komisia dohliada na fungovanie družstva, musí mať minimálne troch členov, ktorí boli zvolení členskou schôdzou, schádzajú sa minimálne raz za tri mesiace a riešia otázky krytia straty či rozdelenia zisku. Zodpovedá sa najvyššiemu orgánu. ⁵

1.1.3 Poľnohospodárstvo v účtovníctve

Osobitosti poľnohospodárskej výroby je potrebné zachytiť v účtovníctve daného subjektu, avšak legislatívna úprava účtovníctva v podmienkach Slovenskej republiky nevenuje veľkú pozornosť vykazovaniu a účtovnému zobrazeniu špecifik poľnohospodárskej výroby. Poľnohospodárske podniky ako účtovné jednotky, ktoré sú zapísané do Obchodného registra a teda sú obchodnými spoločnosťami alebo družstvami

³ KOTLER, P. - AMSTRONG, G. 2004. *Marketing*. Praha : Grada publishing, 2004. 58 s. ISBN: 80-247-0921-X

⁴ Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník

⁵ SUCHOŽA, J. a kol. 2010. *Obchodné právo*. Bratislava: Iura edition, 2010. 78s. ISBN 978-808-0782-900

majú povinnosť viesť účtovníctvo. Táto povinnosť je ustanovená Obchodným zákonníkom. Účtovníctvo upravuje zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a rovnako ako pre ostatné podnikateľské subjekty sú pre poľnohospodárske podniky všeobecne záväzné opatrenia vydávané Ministerstvom financií Slovenskej republiky, ktoré upravujú spôsob vedenia účtovníctva, a to:

- „Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92, ktorým sú ustanovené podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva,“
- „Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 4455/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva.“

Aby účtovníctvo ako celok a účtovná závierka podniku podávali verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovania ako aj o finančnej situácii podniku, je potrebné zabezpečiť nadväznosť na daňové zákony ako sú napríklad Zákon o dani z príjmov a Zákon o dani z pridanej hodnoty. Okrem spomínaných daňových zákonov na účtovníctvo vplýva aj obchodné právo a ďalšie zákony ako zákon o sociálnom poistení, zákon o zdravotnom poistení, zákon o cenných papieroch, Občiansky zákonník a mnohé ďalšie.⁶

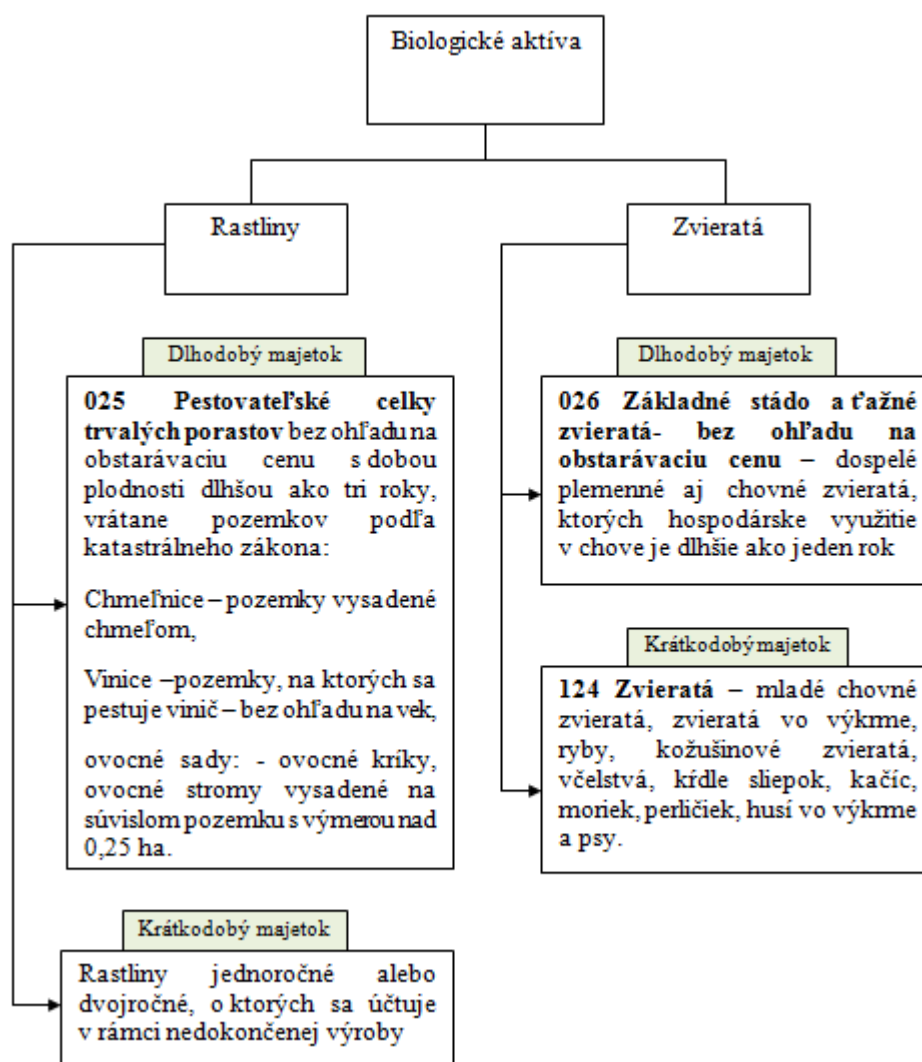
1.1.4 Klasifikácia biologických aktív

Podniky ktoré sú zamerané na poľnohospodársku výrobu potrebujú na výkon svojej činnosti dlhodobý majetok vo forme budov, strojov a ďalších zariadení, bez ktorých by nebolo možné obhospodarovat' pôdu či chovať dobytok. Úspešnosť v poľnohospodárskom podnikaní by však bez biologických aktív nebola dosiahnuteľná. Preto je možné tvrdiť, že v poľnohospodárskych podnikoch prevláda využitie takzvaných „biologických aktív“, ktoré stelesňujú živé organizmy ako sú zvieratá či rastlinstvo. Všetky aktíva, ktoré sú vo vlastníctve podnikateľského subjektu boli obstarané z dôvodu očakávania budúcich úžitkov, ktoré prinesú. S budúcim úžitkom je v účtovníctve každého podniku spojená aj

⁶ KOŠOVSKÁ, I. 2014. Základné stádo a ťažné zvieratá v účtovníctve poľnohospodárskych jednotiek In *Ekonomika poľnohospodárstva* .2014, vo 14, no4. Dostupné na internete: < <http://www.vuepp.sk/EP2014/4/6Ko4.pdf>>

klasifikácia majetku. Podnik sa musí rozhodnúť, či dané aktívum zaradí do dlhodobého majetku alebo do zásob.⁷ Toto zatriedenie je potrebné vykonať zodpovedne, pretože inak môže prísť ku skresleniu štruktúry súvahy, ktorá môže následne nesprávne informovať používateľov účtovnej závierky o finančnej situácii podniku alebo môže skresliť finančné ukazovatele likvidity či pracovného kapitálu.

Schéma 1 Klasifikácia biologických aktív v poľnohospodárskych podnikoch



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Dvořáková, D., 2012, s. 84

⁷ BEDNÁROVÁ, E. 2012. Špecifika účtovníctva v oblasti poľnohospodárstva. In Zborník vedeckých prác katedry ekonomiky a ekonómie ANNO2012. [online]. 2012. Dostupné na internete: <http://www.pulib.sk/elpub2/FM/Kotulic17/pdf_doc/hlavicka.pdf>

Zvieratá či rastliny predstavujú aktíva, ktoré sú veľmi úzko spájané s aktivitou poľnohospodárskych podnikov a sú na jednej strane predmetom a prostriedkom výroby, a na strane druhej sú výsledkom poľnohospodárskej činnosti.⁸

1.2 Zásoby

Za teoretický základ k zásobám, od ktorého sú odvodené všetky knižné publikácie, možno považovať §17 Postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva (ďalej len postupy). Tento paragraf sa venuje členeniu, teoretickému vymedzeniu a účtovaniu krátkodobého majetku, v rámci ktorého sú definované aj zásoby.⁹

Zásoby v účtovnej jednotke predstavujú podstatnú časť krátkodobého majetku, ktorý priamo súvisí s bežnou činnosťou účtovnej jednotky. Účtovná jednotka obstaráva také formy a druhy zásob, ktoré nadväzujú na jej predmet činnosti, pričom najdlhšia možná doba použitia zásob v jednotlivých fázach hospodárskej činnosti účtovnej jednotky je jeden rok. Ich charakteristickou črtou je predovšetkým jednorazová spotreba v kolobehu majetku, teda aj ich hodnota jednorázovo vstupuje do hodnoty novovytvorených výrobkov, služieb alebo zvierat. Výdavky, ktoré účtovná jednotka vynaloží na získanie zásob sa do podniku vracajú prostredníctvom tržieb a tým je zabezpečený reprodukčný proces.¹⁰

Zásoby existujúce v podniku môžeme deliť na základe niekoľkých hľadísk:

Schéma 2 Členenie zásob z rôznych hľadísk

Hľadisko účelu použitia	- zásoby pre vlastnú výrobu alebo spotrebu - zásoby určené na predaj
Hľadisko spôsobu obstarania	- zásoby získané kúpou - zásoby vytvorené vlastnou činnosťou - zásoby získané iným spôsobom
Hľadisko času	- zásoby vyrobené do jedného roka - zásoby vyrobené za viac ako jeden rok
Druhovú hľadisko	- materiál, - nedokončená výroba, polotovary vlastnej výroby, - tovar.

⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. 2012. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha : Wolters Kluwer, 2012. 85 s. ISBN 978-80-7357-961-6.

⁹ Opatrenie MFSR č. 23054/2002 ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva.

¹⁰ MÁZIKOVÁ, K. a kol. 2013. *Účtovníctvo podnikateľských subjektov I*. Praha : Wolters Kluwer, 2013. 124 s. ISBN: 9788-08-0785-673

1.2.1 Zásoby vlastnej výroby

Pod pojmom zásoby vlastnej výroby sa rozumejú vnútropodnikové zásoby, ktoré si pre potreby ďalšej výroby podnik vytvára sám, teda vo vlastnej réžii. Môžu byť predmetom ďalšieho predaja alebo sa využívajú vo vnútri podniku na účely spotreby pri ďalšej výrobe.

Do zásob, ktoré sú obstarávané vlastnou činnosťou možno zaradiť:¹¹

- **121 - Nedokončená výroba:** predstavuje produkty, ktoré už vo výrobnom procese prešli minimálne jednou alebo niekoľkými výrobnými operáciami, teda prešli určitou fázou reprodukčného procesu a prostredníctvom tohto spracovania nadobudli pridanú hodnotu. Nie je možné radiť ich medzi materiál, ale nie sú ešte ani finálnymi výrobkami. Tento materiál postupnými krokmi nadobúda podobu polotovarov vlastnej výroby a hotových výrobkov. Môžeme sem taktiež zaradiť aj nedokončené výkony rôznych činností, ktorých výsledkom nie sú hmotné produkty, ako napr. služby architektov, služby súdnych exekútorov.
- **122 - Polotovary vlastnej výroby:** Sú to produkty, ktoré je potrebné evidovať oddelene, pretože ešte neprešli všetkými stupňami výroby a budú dokončené alebo skompletizované v ďalšom výrobnom procese. Tieto môže účtovná jednotka realizovať, to znamená, že je možné ich predávať aj oddelene.
- **123 - Výrobky:** Ide o produkty, ktoré sú výsledkom vlastnej činnosti podniku a sú určené buď k predaju odberateľom alebo sa môžu spotrebovať vo vnútri účtovnej jednotky.
- **124 - Zvieratá:** Možno považovať za špecifický účet z dôvodu, že na tomto účte je možné sledovať zvieratá odchované z vlastných chovov ale aj zvieratá obstarané nákupom. § 17 ods. 8 postupov účtovania stanovuje náplň pre účet 124 Zvieratá nasledovne:
 - **mladé zvieratá**, ktoré sú účtovné na účte 124 –Zvieratá odo dňa ich narodenia či vyliahnutia, až do doby, kedy nebudú priradené do základného stáda či do výkrmu. Môžeme tu evidovať kone od ich narodenia, avšak len

¹¹ HVOŽDÁROVÁ, J. - ŠLOSÁROVÁ A. - UŽÍK, J. 1999. *Rukoväť účtovníctva podnikateľov*. Bratislava : Sívaha, 1999. 213 s. ISBN 8088727200.

do doby ich zaradenia ku ťažným koňom, ktoré slúžia na podnikateľské účely alebo do kategórie dospelých plemenných koní. V zmysle zootechnických zásad sa medzi mladé zvieratá zaraďujú nasledovné druhy zvierat.

Obrázok 1 Druhy mladých chovných zvierat

Hovädzí dobytok	Ošipané	Ovce a kozy	Kone, osly a ich kríženci
teľatá do veku 3 mesiacov	prasiatka do odstavu (ciciaky)	jahňatá a kozľatá do veku 3 mesiacov	mladé kone do veku 3 rokov
mladý chovný hovädzí dobytok	odstavčatá	mladé chovné ovce a kozy	mladé osly, muly a mulice
vysokoteľné jalovice	mladé chovné ošipané	-	-

Zdroj: vlastné spracovanie podľa Cenigovej, 2016, s. 177

- **zvieratá vo výkrme**, za ktoré sa považujú jatočné zvieratá, chované za účelom získania mäsa ako napríklad hovädzí dobytok, ovce, ošipané, kozy, kone, hydina (do toho rátajú aj husí) a králiky domáce.
- **krdle sliepok, kačíc, perličiek, moriek**, pri ktorých nie je podstatné rozlišovať či ide o úžitkové alebo plemenné krdle,
- ryby,
- včelstvá,
- **kožušinové zvieratá chované za účelom získania kožušiny**, ako sú nutrie, líšky, norky pričom nie je rozhodujúci ich vek. Patria sem tak mladé ako aj dospelé zvieratá tohto druhu.
- psy,
- **zvieratá ako sú muflóny daniely, jelene, pštrosy** z ostatných hospodársky využívaných chovov, ak je ich využiteľnosť v chove najviac štyri roky.

Určité osobitosti existujú u zvierat, ktoré sú evidované v rámci zásob vlastnej výroby. V dôsledku toho že ide o živé zvieratá, ktoré postupom času rastú a priberajú aj na hmotnosti, je potrebné o týchto hmotnostných a vraztových prírastkoch účtovať v určitých cykloch, minimálne však jedenkrát mesačne. Keďže sa v účtovníctve môže účtovať len

o skutočnostiach, ktoré sa dajú vyjadriť v peniazoch, je potrebné vedieť tieto prírastky spoľahlivo oceniť.¹²

V dôsledku biologickej podstaty zvierat ich hodnota na účte 124 – Zvieratá postupom času narastá o:

- **Príchovky**, ktoré predstavujú novonarodené živé mláďatá, jednodennú vyliahnutú hydinu a nové včelstvá. O príchovkách nemôže účtovať účtovná jednotka v prípade ak zviera hneď po narodení uhynie.
- **Hmotnostné prírastky** sú prírastky na hmotnosti zvierat, ktoré sa dajú zistiť meraním či vážením, poprípade iným spôsobom, ktorý je určený účtovnou jednotkou v internom predpise. Hmotnostné prírastky sa zväčša sledujú u zvierat chovaných za účelom ich výkrmu, mladého chovného dobytku a chovných ošípaných. Výnimku tvoria zvieratá na pastve, ktorých prírastok hmotnosti počas obdobia pasenia je vyjadrený kvalifikovaným odhadom. Po skončení obdobia pastvy sa prírastok hmotnosti upraví na skutočný stav, ktorý sa zistí na základe hmotnosti zvierat'a.

Hmotnostný prírastok je možné vypočítať podľa vzorca:

„Skutočná hmotnosť zvierat zistená ku dňu
+ všetky úbytky od predchádzajúceho zisťovania hmotnosti
(predaj, prevod do inej kategórie, uhynutie, výdaj na iné účely)
- všetky prírastky od predchádzajúceho zisťovania hmotnosti
(nákup, príchovky, prevod z inej kategórie a pod.)
- skutočná hmotnosť zvierat pri predchádzajúcom zisťovaní

Veľkosť prírastku hmotnosti za obdobie od predchádzajúceho zisťovania“

- **Vzrastové alebo chovateľské prírastky** sa zisťujú u tých zvierat, u ktorých nie je zisťovaný nárast hmotnosti. Medzi zvieratá u ktorých má význam zisťovať vzrastové prírastky zaradíme najmä mladé a chovné ovce, kozy, zvieratá chované pre kožušinu a iné zvieratá, u ktorých nie je opodstatnené zisťovať zvýšenie ich hmotnosti, pretože nie sú chované za účelom získavania napríklad mäsa. Pri vysokoteľných jaloviciach je možné sledovať vzrastové prírastky až od 5 mesiaca brezivosti. Dovtedy je prírastok zisťovaný prostredníctvom váženia.

¹² NEPLECHOVÁ M. 2007. *Účetnictví zemědělského podniku*. Olomouc: ANAG, 2007. 65 s. ISBN: 978-80-7263-393-7

Výpočet sa vykonáva prepočtom vlastných nákladov na jeden krmný deň a počet kusov zvierat.¹³

Skutočnosť, že na účte 124 –Zvieratá sú účtované aj zvieratá, ktoré účtovná jednotka neobstarala z vlastného chovu, ale nákupom od dodávateľa vzniká často nesúlad medzi účtom 124 – Zvieratá a účtom 614 – Zmena stavu zvierat, ktorý nie je považovaný za chybu.

Zvieratá sú živé organizmy, ktoré nie sú schopné len rozmnožovania a rastu ale postupom času starnú, strácajú svoju reprodukčnú schopnosť a hynú. V takom prípade je potrebné účtovať o úbytku zvierat, ktorý môže nastať z titulu:

- predaja zvierat,
- odcudzenia zvierat,
- nezavinených úhynov zvierat v rámci prirodzenej normy hynutia
- zavinených úhynov zvierat, a úhynov prekračujúcich prirodzenú normu hynutia,
- darovania zvierat.¹⁴

1.2.2 Oceňovanie zásob vlastnej výroby

Správne oceňovanie je pre každú účtovnú jednotku, ktorej záujmom je podať verný a pravdivý obraz o finančnej situácii podniku kľúčovou záležitosťou. Oceňovaním účtovná jednotka vyjadruje hodnotu obstarávaného objektu. Každá účtovná jednotka je povinná oceniť majetok a záväzky ku dňu ocenenia. V prvom rade je dôležité identifikovať, ktorý deň je možné považovať za deň ocenenia a následne zvoliť tú oceňovaciu veličinu, ktorá prislúcha spôsobu obstarania daného majetku. Deň ocenenia je možné charakterizovať ako deň, v ktorom musí účtovná jednotka stanoviť veličinu oceňovania a vyčísliť sumu pre konkrétny druh majetku.¹⁵ Takýmto dňom ocenenia môžu byť v zmysle zákona o účtovníctve:

- deň uskutočnenia účtovného prípadu, ktorým je:
 - deň obstarania zásob,

¹³ CENIGOVÁ, A. 2016. *Podvojný účtovníctvo podnikateľov*. Bratislava: Ceniga, 2012. 319 s. ISBN 978-80-969946-4-9

¹⁴ HACHEROVÁ, Ž. – LÁTEČKOVÁ, A. - KOČNER, M. 2010. *Základy účtovníctva*. Nitra : SPU Nitra, 2010. 209 s. ISBN 978-80-552-0384-3

¹⁵ PAKŠIOVÁ, R. 2016. *Oceňovanie v účtovníctve do 31. decembra. 2015 a od 1. januára 2016*. In *Účtovný TIP: newsletter otázok, odpovedí a účtovných aktualít*. ISSN 1336-5207, 2016, roč. 13, č. 1-2, s. 2-4.

- deň úbytku zásob,
- deň ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.
- iný deň v priebehu účtovného obdobia v prípadoch, kedy to vyžaduje osobitný predpis.¹⁶

Zvolenie správnej oceňovacej veličiny je možné len v nadväznosti na spôsob obstarania majetku účtovnej jednotky. Problematika oceňovania v účtovníctve a oceňovacie veličiny sú riešené v piatej časti zákona o účtovníctve. Dňa 6. mája 2015 došlo k schváleniu zákona č. 130/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Od 1. januára 2016 sa táto novela zákona stáva účinnou a má za následok zrušenie oceňovacej veličiny reprodukčná obstarávacia cena. Všetky druhy majetku, ktoré ňou boli oceňované do 31. decembra 2015 musia byť od 1. januára 2016 oceňované na báze reálnej hodnoty.

V zmysle legislatívy platnej do 31. 12. 2015 boli zásoby vytvárané vo vlastnej réžií účtovnej jednotky oceňované vo výške vlastných nákladov. Zákon však pri interne vytvorených zásobách povoľoval využitie reprodukčnej obstarávacej ceny na ocenenie takých príchovkov a prírastkov zvierat, pri ktorých nebolo možné zistiť vlastné náklady. Nakoľko je spomínaná oceňovacia veličina vo všetkých prípadoch nahradená reálnou hodnotou, zákon udeľuje výnimku z oceňovania príchovkoch a prírastkov zvierat v reálnej hodnote a stanovuje povinnosť oceňovať príchovky a prírastky vždy vo výške vlastných nákladov. **Zásoby vytvorené vlastnou činnosťou** sú oceňované vo výške vlastných nákladov, ktorými sú priame náklady vynakladané na produkciu, pričom sa do ocenenia dostáva aj časť nepriamych nákladov. Rovnako príchovky a prírastky zvierat je potrebné v zmysle súčasne platnej legislatívy podľa § 25 zákona o účtovníctve oceňovať výlučne vlastnými nákladmi. V prípade hmotnostných prírastkov je potrebné stanoviť vlastné náklady na jednotku hmotnosti, v prípade vzrastových prírastkov sa stanovujú vlastné náklady na jeden kŕmny deň. Tieto vlastné náklady môžu byť v účtovníctve stanovené:

- **Vo svojej skutočnej výške**, kde sa rozlišujú dva druhy nákladov a to:
 - Priame náklady, ktoré bolo potrebné vynaložiť na vyprodukovanie zásob. Ich spotrebu je pomerne ľahké vypočítať. V prípade poľnohospodárstva je možné do priamych nákladov priradiť zložky ako priamy materiál, ktorými je možné rozumieť spotrebu nakúpených alebo vlastných osív, hnojív

¹⁶ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

krmív, stelív, liečiv ale aj veterinárne výkony či odpisy jednoúčelových strojov.

- Nepriame náklady, ktorých spotrebu nie je možné jednoducho rozpočítať na jednotku produkcie z dôvodu, že neexistuje priama väzba medzi objektom nákladu a nákladom samotným. Tieto náklady možno ďalej členiť na správnu réžiu, ktorou sa rozumejú náklady súvisiace s riadením podniku a výrobnú réžiu predstavujúcu vynaložené náklady na obsluhu a manažovanie výroby.

- **Vo výške vynaložených vlastných nákladov vypočítaných podľa predbežných kalkulácií.** Tieto náklady sa určujú v konkrétnych technických, technologických, organizačných a v neposlednom rade ekonomických podmienkach jednotlivých subjektov.¹⁷

V **prípade úbytkov** zásob vlastnej výroby v dôsledku spotreby zásob stanovujú Postupy účtovania v § 22, pre rovnaké druhy zásob nasledujúce možnosti ocenenia:

- Pri oceňovaní úbytku zásob rovnakého druhu sa veľmi často využíva metóda **VAP - vážený aritmetický priemer**. Ocenenie sa určí tak, že po každom navýšení zásob v sklade sa vypočíta priemerná cena z vlastných nákladov, či obstarávacích cien. Touto cenou sa následne ocení úbytok. Záleží však na konkrétnom podniku, či sa rozhodne priemernú cenu zisťovať priebežne, teda po každom prírastku zásob, alebo ju vypočítať pre určitý interval. Minimálne jeden krát mesačne musí byť priemerná cena aktualizovaná.
- **FIFO - first in first out**, kedy sa prvá cena na ocenenie prírastku zároveň použije aj ako prvá cena na ocenenie úbytku zásob. Pri tejto metóde pozná účtovná jednotka presný postup na vyjadrenie hodnoty spotrebovaných zásob. Tak isto veľmi presne dokáže vyjadriť hodnotu dosiaľ nespotrebovaných zásob v aktuálnych cenách. V praxi táto metóda znamená oceňovanie každého prírastku rovnakých zásob skutočnou historickou cenou až do okamihu, keď účtovná jednotka nemá k dispozícii "staršiu cenu" na ocenenie spotrebovaných zásob. Metóda FIFO je kvôli svojej jednoduchosti často využívaná, a to najmä účtovnými jednotkami s veľkým

¹⁷ LÁTEČKOVÁ, A. 2013. *Základy účtovníctva*. Nitra : SPU, 2013. 68 s. ISBN 978-80-552-1015-5.

množstvom zásob rôznych druhov s obrovským pohybom. Poskytuje veľmi presné informácie o aktuálnom stave zásob a o ich ocenení.

1.3 Kalkulácie v poľnohospodárstve

S ocenením zásob sa veľmi úzko spájajú aj kalkulácie. Zákon o účtovníctve požaduje oceniť majetok vyprodukovaný v réžii účtovnej jednotky vo výške nákladov na ich vyprodukovanie. Kalkuláciami možno označiť činnosť, ktorej výsledným produktom môže byť vyčíslenie nákladov na výkon alebo stanovenie ceny výkonu. Výkonom sa môže rozumieť výrobok, čo v poľnohospodárstve môže predstavovať jednu tonu zrna, zviera, kilogram živej hmotnosti zvieratá alebo aj jeden krmny deň. Za východiskový bod kalkulačného systému je možné považovať rozdelenie nákladov na tie, ktoré sú kalkulovateľné na jednotku výkonu a na náklady nepriradované k jednotke výkonu.¹⁸ V závislosti od možnosti priradovania nákladov k výkonom sa členia náklady na priame a nepriame. Pri priamych nákladoch je jednoznačný vzťah k danému výkonu. Vznikajú v priamej súvislosti s technologickým procesom výroby. Nepriame náklady nesúvisia priamo s konkrétnym výkonom, ale sú vynakladané na zabezpečenie obsluhy a riadenia výrobného procesu ako celku. Je možné tvrdiť, že sú spoločnými nákladmi pre viacero druhov výstupov.

Jedným z podstatných kritérií triedenia kalkulácii je obdobie, za ktoré sú zostavené. Na základe uvedeného hľadiska rozlišujeme:

- kalkulácie predbežné – odrážajú predpokladanú úroveň nákladov na jednotku kalkulácie,
- kalkulácie výsledné - sú kalkuláciami skutočných vlastných nákladov.

V poľnohospodárstve sa kalkulácie vlastných nákladov uskutočňujú postupným spôsobom ako:

- plánové, ktoré sú druhom predbežnej kalkulácie, ktorá je zostavovaná na základe priemerných vlastných nákladov,
- operatívne, tieto sa zostavujú na základe vnútropodnikových noriem, ktoré sú platné v období realizácie produktu,

¹⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. 2012. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha : Wolters Kluwer, 2012. s 24. ISBN 978-80-7357-961-6.

- výsledné kalkulácie sa realizujú po zostavení ročnej účtovnej závierky. Pomocou tejto kalkulácie sú vyčíslené vlastné náklady len na dokončenú produkciu.

Na úroveň nákladov poľnohospodárskych produktov vplýva vo veľkej miere charakter takejto výroby. Významnými faktormi ovplyvňujúcimi výšku nákladov v podnikoch so živočíšnou výrobou sú:

- vnútropodniková spotreba spôsobená spojením poľnohospodárskych odvetví. V praxi bežne dochádza k situáciám, keď odvetvie rastlinnej výroby dodáva svoje vyprodukované výrobky odvetviu živočíšnej výroby, kde vstupujú ako suroviny. Táto skutočnosť významne ovplyvňuje spôsob kalkulácii ako aj oceňovanie poľnohospodárskej produkcie,
- škody typické pre poľnohospodárstvo môžu mať na náklady priamy alebo nepriamy vplyv. Za takéto škody sú považované úhyny zvierat, vymrznutie rastlín, zničenie zapríčinené škodcami či povodňou,
- poľnohospodársky obhospodarovaná pôda na jednej strane nepodlieha odpisovaniu, na strane druhej však podlieha dani z pozemkov,
- kolobeh obežného majetku v živočíšnej výrobe je zväčša dlhší ako jeden rok.

Najvyužívanejšími metódami kalkulovania v poľnohospodárstve sú:

- metóda delenia - je metódou využiteľnou v nezdruženej výrobe, ak sa produkuje len jeden druh výrobku. Jej princíp spočíva vo vydelení celkových vlastných nákladov celkovou produkciou.
- metóda rozpočítania, ktorá má uplatnenie zväčša v združenej poľnohospodárskej výrobe. Podstata spočíva v rozpočítaní vlastných nákladov podľa stanovnej rozvrhovej základne.
- metóda založená na kombinácii metódy delenia a rozpočítania sa používa pri vybraných činnostiach. Napríklad pri chove oviec či pri kalkulovaní nákladov na viacročné krmoviny.¹⁹

Štruktúra nákladov v kalkulácii je určená použitým kalkulačným vzorcom, ktorý by mal rozlišovať náklady jednotkové a náklady režijné. Kalkulačný vzorec v prvom rade poskytuje informácie o celkových priamych nákladoch vynaložených na pestovanú plodinu

¹⁹ PATAKY, J. – HUDÁKOVÁ, L. 2005. Kalkulácie nákladov metódou ABC v podmienkach controllingu. Nitra: SPU Nitra, 2005. s. 15. ISBN 80-8069-622-5

či chovné zviera vrátane výrobných réžií. Správna réžia je do ocenenia zahrňovaná iba v prípade že výrobný proces potrvá dlhšie ako jeden rok.

Tabuľka 2 Kalkulačný vzorec v poľnohospodárstve

Všeobecný kalkulačný vzorec v poľnohospodárstve	Kalkulačný vzorec v živočíšnej výrobe
1. Nakúpený materiál	1. Nakúpené krmivá a stelivá
2. Výrobky vlastnej výroby	2. Vlastné krmivá a stelivá
3. Ostatné priame náklady a služby	3. Liečivá a dezinfekčné prípravky
4. Mzdové a osobné náklady	4. Ostatný priamy materiál
5. Odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku	5. Ostatné priame náklady a služby – spotreba energií – pohonné hmoty – daň z nehnuteľností – opravy a udržiavania – veterinárne výkony – poistenie chovu
6. Odpisy zvierat	6. Mzdové a ostatné osobné náklady
7. Práce vlastných mechanizačných prostriedkov	7. Odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku
8. Výrobná réžia	8. Odpisy dospelých zvierat
9. Správna réžia (ak výrobný proces prekračuje jeden rok)	9. Práce vlastných mechanizačných prostriedkov
-	10. Výrobná réžia
-	11. Správna réžia

Zdroj: Dvořáková D., 2012, s27

1.4 Spôsoby účtovania zásob vlastnej výroby

Jednou z príloh k postupom účtovania je rámcová účtová osnova (ďalej len osnova), ktorá je určená pre podnikateľov a je pre nich záväzná. Osnova disponuje desiatimi účtovými triedami, ktoré sa ďalej delia do účtových skupín. Pre potreby účtovania o zásobách vytvorených vo vlastnej réžii, nakoľko tvoria jednu z významných

časť krátkodobého majetku, je vyhradená účtová trieda 1, ktorá nesie názov Zásoby. Pre sledovanie stavu vlastnej výroby a podrobné zachytenie zmien vymedzuje účty v účtovej skupine 12 – Zásoby vlastnej výroby a v účtovej skupine 61 – Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob.

Obrázok 2 Účty zásob vlastnej výroby a zmeny stavu vnútroorganizačných zásob

12 – <u>Zásoby vlastnej výroby</u>
121 – Nedokončená výroba
122 – Polotovary vlastnej výroby
123 – Výrobky
124 – Zvieratá
61 – <u>Zmena stavu vnútroorganizačných zásob</u>
611 – Zmena stavu nedokončenej výroby
612 – Zmena stavu polotovarov
613 – Zmena stavu výrobkov
614 – Zmena stavu zvierat

Zdroj: vlastné spracovanie podľa rámcovej účtovej osnovy

Každá účtovná jednotka, ktorá sa zameriava na výrobnú činnosť stojí vo svojej počiatočnej fáze účtovania v podvojnom účtovníctve pred niekoľkými rozhodnutiami. Veľmi dôležitý je výber spôsobu účtovania o zásob vlastnej výroby účtovnej jednotky. Rozoznávame dva spôsoby takéhoto účtovania, spôsob A a spôsob B. Pre správny výber je potrebné uvedomiť si niektoré skutočnosti. Tieto dva spôsoby sa od seba odlišujú hlavne účtovaním v priebehu účtovného obdobia a rovnako aj prácnosťou účtovania. Účtovanie zásob spôsobom A môžu vykonávať ľubovoľné účtovné jednotky a spôsob B je určený pre tie, ktoré nepodliehajú povinnosti overenia účtovnej závierky audítorom. Pokiaľ však účtovná jednotka, ktorá na účtovanie zásob používa spôsob B, ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka splní podmienky na vznik povinnosti mať účtovnú závierku overenú audítorom, od nasledujúceho účtovného obdobia je povinná účtovať zásoby spôsobom A.²⁰

²⁰ KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.

1.4.1 Účtovné zobrazenie zásob vlastnej výroby spôsobom A.

Spôsob A účtovania zásob vlastnej výroby, ktorý je označovaný za priebežný spôsob účtovania zásob a je vhodné ho uplatňovať vtedy, ak pre účtovnú jednotku je dôležité disponovať informáciami o reálnom stave zásob ku ktorémukoľvek okamihu v priebehu účtovného obdobia, pretože o prírastkoch ako aj o úbytkoch je účtované aktuálne. Účtovanie zásob vlastnej výroby spôsobom A je popísané v § 43 Postupov účtovania, ktorý ustanovuje nasledovné postupy:

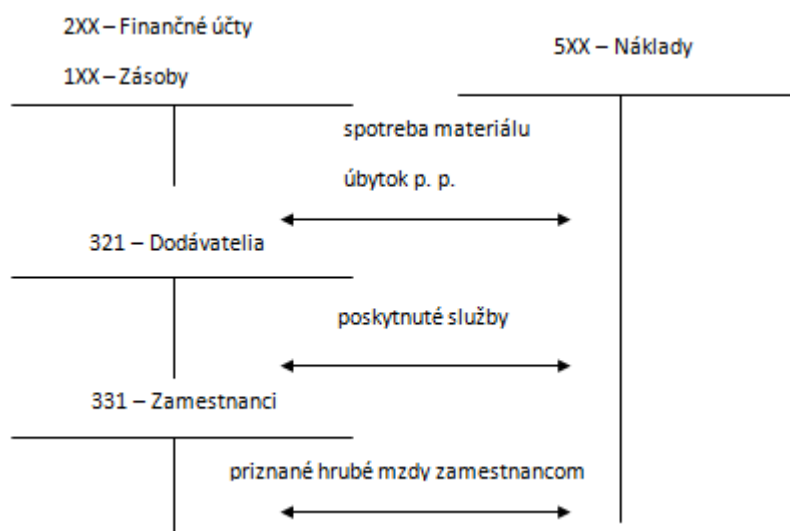
Počas účtovného obdobia je každé zvýšenie hodnoty zásob vytvorených vlastnou činnosťou vo výške vlastných nákladov zaúčtované ako zvýšenie hodnoty na ťarchu vecne príslušného účtu zásob vlastnej výroby, ktoré sa nachádzajú v účtovej skupine 12 – Zásoby vlastnej výroby so súvzťažným zaúčtovaním v prospech konkrétneho párového účtu z účtovej skupiny 61 – Zmena stavu vnútroorganizačných zásob. Úbytok uskutočnený v priebehu účtovného obdobia sa prejaví ako zníženie v prospech účtov účtovnej skupiny 12- Zásoby vlastnej výroby a zároveň je tento úbytok zaznamenaný na ťarche účtov účtovej skupiny 61 – Zmena stavu vnútroorganizačných zásob. Vo všeobecnosti možno povedať, že prírastok zásob vlastnej výroby zvyšuje výnosy a zároveň stav zásob a v opačnom prípade dochádza k zníženiu stavu zásob a zároveň zníženiu výnosov z vnútropodnikovej produkcie.²¹

Samotnému účtovaniu zásob vlastnej výroby predchádza ich produkcia, kedy účtovná jednotka vynakladané prvotné náklady na ich vytvorenie účtuje v priebehu výrobného procesu na ťarchu rôznych nákladových účtov podľa účelu ich vynaloženia. Takýmito nákladmi môžu byť príklad mzdové náklady pracovníkov, spotreba materiálu či energie a rôzne ďalšie.

Po vypočítaní nákladov prislúchajúcich na výrobu zásob vlastnej výroby ich v tejto výške účtovná jednotka aktivuje, čím zvýši hodnotu účtov zásob vlastnej výroby. Takúto aktiváciu je povinná účtovná jednotka vykonať v závislosti od charakteru výroby, avšak odporúča sa účtovať na mesačnej báze.

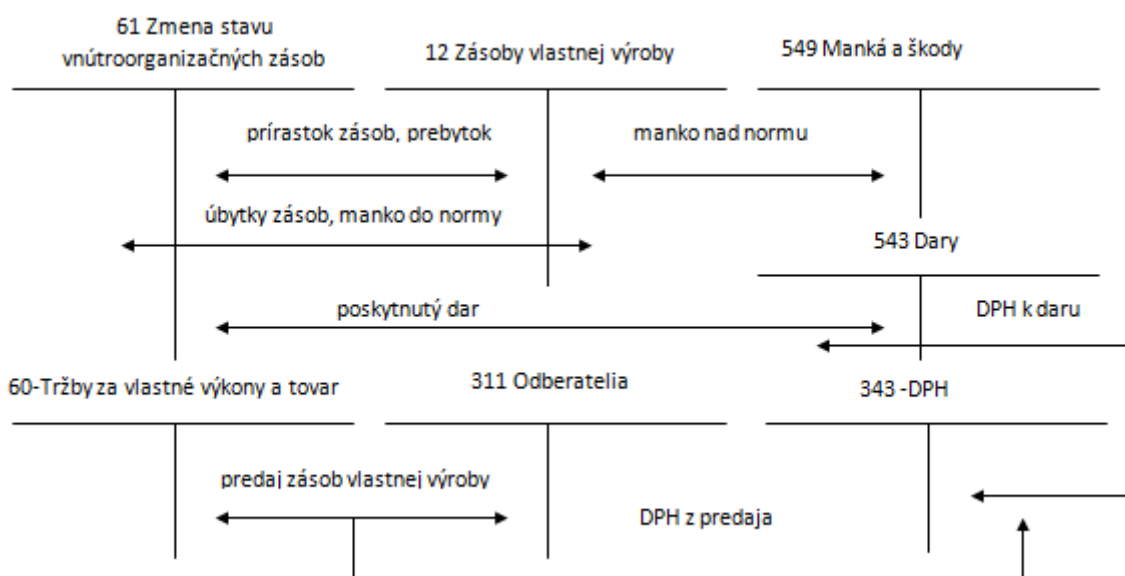
²¹ HACHEROVÁ Ž. – LÁTEČKOVÁ, A. - KOŠOVSKÁ, I. 2009. *Účtovníctvo podnikateľov*. Nitra: SPU Nitra, 2009. 47s. ISBN 978-80-552-0293-8

Schéma 3 Účtovanie nákladov vynaložených na vznik zásob vlastnej výroby



Zdroj: SEDLÁČEK, J. 2005, 155s.

Schéma 4 Účtovanie zásob vlastnej výroby spôsobom A



Zdroj: SEDLÁČEK, J. 2005, 155s.

Vo výrobných podnikoch dochádza k výrobnej spotrebe, kedy jednotlivé druhy zásob vlastnej výroby ako sú napríklad polotovary vlastnej výroby vstupujú do ďalšieho výrobného procesu ako vstup, kde sa stávajú výrobkami. V takej situácii je potrebné v účtovníctve zaznamenať úbytok na účte polotovarov zásob vlastnej výroby z dôvodu ich vyskladnenia. O úbytkoch v tejto kategórii zásob je potrebné účtovať nielen v dôsledku vlastnej spotreby ale aj v dôsledku prirodzených úbytkov či v dôsledku darovania alebo

vzniku mánek a škôd, ktoré sú účtované na ťarchu vecne príslušných nákladových účtov so súvzťažným zaúčtovaním zníženia stavu zásob v prospech účtov zásob vlastnej výroby.

1.4.2 Účtovné zobrazenie zásob vlastnej výroby spôsobom B

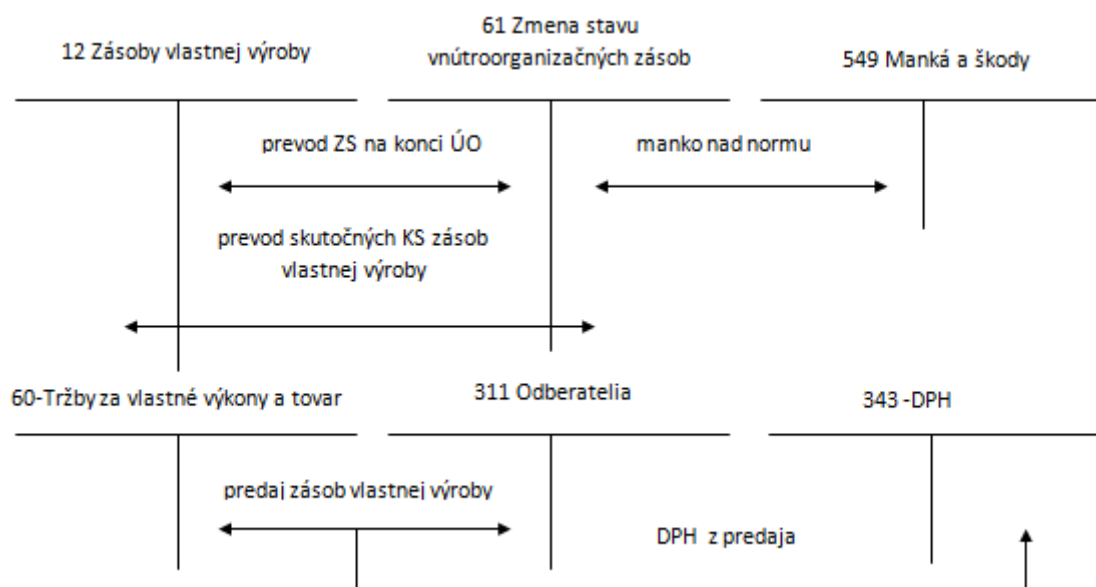
Spôsob B účtovného zachytenia zásob vlastnej výroby účtovnej jednotky vytvorených vlastnou činnosťou je považovaný za jednoduchší ako spôsob A, ale náročnejší čo sa skladovej evidencie a inventarizácie týka.²² Tento spôsob účtovania o zásobách vlastnej výroby je vhodný pre účtovné jednotky, ktoré nepožadujú v priebehu účtovného obdobia informácie o stave zásob v účtovníctve.²³

Postupy účtovania popisujú spôsob účtovania B zásob ako spôsob bez použitia účtov zásob vlastnej výroby, čo znamená, že každá zmena zásob, či už ide o zvýšenie hodnoty zásob alebo predaj či spotrebu sa neúčtuje na príslušných majetkových účtoch. Na účty účtovnej skupiny 12 – Zásoby vlastnej výroby sa zaúčtujú iba začiatkové stavy z predchádzajúceho účtovného obdobia, ktoré sú jedinými účtovými zápismi v bežnom účtovnom období. Tieto sa následne na konci účtovného obdobia zaúčtujú na ťarchu účtov účtovnej skupiny 61 – Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob. Účtovná jednotka v priebehu účtovného obdobia účtuje všetky náklady vynaložené na vznik interných zásob priamo na príslušné nákladové účty. Na konci účtovného obdobia pred uzatvorením účtovných kníh je potrebné v rámci uzávierkových účtovných prípadov preúčtovať na ťarchu účtov účtovnej skupiny 61 – Zmena stavu vnútroorganizačných zásob a zároveň znížiť stav zásob vlastnej výroby na strane Dal účtov účtovnej skupiny 12 – Zásoby vlastnej výroby. Po vykonaní inventarizácie sa na ťarchu účtov účtovnej skupiny 12 – Zásoby vlastnej výroby a v prospech účtov účtovnej skupiny 61 – Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob zaúčtuje skutočný zistený stav zásob.

²² Pakšiová, R. 2016. *Účtovanie nedokončenej výroby, polotovarov vlastnej výroby a výrobkov spôsobom B v sústave podvojného účtovníctva v roku 2016*. In *Účtovný TIP : newsletter otázok, odpovedí a účtovných aktualít*. ISSN 1336-5207, 2016, roč. 13, č. 14, s. 2-6.

²³ SEDLÁČEK, J. 2005 *Účetnictví I. Distanční studijní opora. II. prepracované vydanie* 2005:Brno:Masarykova univerzita v Brně 2005.155 s ISBN 80-210-3809-8.

Schéma 5 Účtovanie zásob vlastnej výroby spôsobom B



Zdroj: SEDLÁČEK, J. 2005, s. 155

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Práca v poľnohospodárstve predstavuje špecifickú činnosť, ktorú musí človek vykonávať predovšetkým rád, nie len preto, že niečo robiť musí. Práve z tohto dôvodu je potrebné na poľnohospodárske podniky a na ich výrobný proces v oblasti živočíšnej výroby nazerať inak ako na výrobné podniky. Výrobný proces v poľnohospodárstve podlieha rôznym klimatickým či ekologickým faktorom, ktoré môžu spôsobiť to, že napriek snahe podniku nedochádza ku generovaniu zisku.

Globálnym cieľom diplomovej práce je priblížiť spôsob, akým družstvo oceňuje a účtuje zásoby vlastnej výroby, ktorými sa v družstvách rozumejú zväčša zvieratá z vlastného chovu.

Hlavný cieľ diplomovej práce je rozdelený do viacerých čiastkových cieľov, ktoré ho dopĺňajú, a to:

- charakteristika vybraného poľnohospodárskeho družstva,
- spôsob účtovania o zásobách vlastnej výroby,
- popis spôsobu kalkulácií vlastných nákladov v účtovnej jednotke,
- porovnanie spôsobov oceňovania príchovkov a prírastkov zvierat podľa súčasne platnej legislatívy a legislatívy platnej do 31. 12. 2015,
- vyvodenie dôsledkov zmeny v oceňovaní a ich účtovné zobrazenie.

Diplomová práca sa zameriava na oboznámenie sa so zásobami vlastnej výroby podniku, ktorá je orientovaná na živočíšnu výrobu. Vybraným podnikom, v podmienkach ktorého budú skúmané interné zásoby, spôsob ich oceňovania a účtovania na účely diplomovej práce je roľnícke a výrobné-obchodné družstvo so sídlom v Pate, ktorého obchodný názov je RaVOD Pata. V záujmu podniku, ktorý je zameraný na poľnohospodárstvo stojí zväčša rastlinná a živočíšna výroba. V dôsledku stanovených obmedzení na rozsah práce je problematika zásob vytvorených vlastnou činnosťou aplikovaná výlučne len na jeden druh zvierat, a to na príklade hovädzieho dobytky.

K vypracovaniu diplomovej práce bola využitá literatúra z oblasti poľnohospodárstva, účtovníctva a kalkulácií. Metodický postup v teoretickej časti práce sa začal preštudovaním odbornej literatúry, ktorá nás bližšie oboznámila so spracovávanou problematikou. Ide o teoretické vymedzenie základných pojmov ako je poľnohospodárska výroba, jej špecifiká a charakteristiky ako aj zásoby vlastnej výroby, ich formy, spôsoby oceňovania a účtovania.

Pri vypracovaní diplomovej práce boli použité tieto metódy:

- Metóda komparácie bola využitá vo vlastnej práci a to konkrétne pri porovnaní oceňovania zásob vlastnej výroby v reprodukčných obstarávacích cenách, cenách zisťovaných predbežnou kalkuláciou a následne výslednými kalkuláciami.
- Metóda osobného rozhovoru bola najvýznamnejšou metódou slúžiacou na získavanie informácií. Táto metóda bola použitá pri vypracovaní praktickej časti diplomovej práce. Prostredníctvom nej sa zisťovali údaje o účtovnej jednotke a jej spôsobe oceňovania, zostavovania kalkulácií a následného účtovania zásob vlastnej výroby.
- Metóda syntézy sa využila pri zhodnotení dosiahnutých poznání a výsledkov. Prostredníctvom danej metódy je možné spojiť získané informácie a sformulovať záver práce.

Diplomová práca vychádza z údajov za rok 2015 a z predbežných údajov za rok 2016, nakoľko v čase písania diplomovej práce nebola účtovná závierka roku 2016 k dispozícii z dôvodu žiadosti družstva o predĺženie lehoty na podanie daňového priznania k dani z príjmu. Všetky údaje uvedené v diplomovej práci z roku 2016 pochádzajú z interných materiálov družstva a predbežných účtovných výkazov za rok 2016 zostavených na účely diplomovej práce.

3 Výsledky práce a diskusia

3.1 Charakteristika roľníckeho a výrobného – obchodného družstva Pata

V našej diplomovej práci sme na účely splnenia primárneho cieľa využili podklady z podniku RaVOD Pata, čo je roľnícke a výrobné-obchodné družstvo v obci Pata (ďalej len družstvo). O vzniku tohto podniku bolo rozhodnuté členskou schôdzou dňa 8. 12. 1972, kedy boli zlúčené Jednotné poľnohospodárske družstvá obcí Pata, Pusté Sady a Zemianske Sady. Dňa 5.1.1973 bolo družstvo zapísané do obchodného registra. Toto novovzniknuté družstvo spočiatku vystupovalo pod obchodným menom Roľnícke družstvo Svornosť, no na členskej schôdzi o 20 rokov neskôr, dňa 27.9.1993 sa predstavenstvo rozhodlo pre súčasné obchodné meno.

Dňa 6.11.1992 v súlade so Zákonom číslo 42/92 Zb. o úprave majetkových vzťahov a vysporiadaní majetkových nárokov v družstvách bol schválený Transformačný projekt.

Predstavenstvo, predsedu, podpredsedu ako aj členov kontrolnej komisie družstva volí členská schôdza. Členská schôdza je zároveň aj najvyšším orgánom. Predstavenstvo družstva je jeho štatutárnym orgánom, pričom má na starosti celkové riadenie a usmerňovanie všetkých činností družstva. Predstavenstvo družstva sa skladá z 9 zvolených členov. Predseda družstva má na starosti organizovanie a riadenie stretnutí predstavenstva. Ďalej má za úlohu organizovať a riadiť bežnú činnosť družstva. Počas jeho neprítomnosti všetky úlohy spojené s predsedníctvom prechádzajú na podpredsedu družstva.

Kontrolná komisia je oprávnená kontrolovať celú činnosť družstva a tiež zaoberať sa sťažnosťami jednotlivých členov. Kontrolná komisia sa skladá z 5 členov.

Zvolené družstvo napriek nespočetným ťažkostiam či už v rastlinnej alebo živočíšnej výrobe neustále podniká v oboch smeroch. Svoju činnosť vykonáva na rozlohe približne 2 150 hektárov pôdy, z čoho približne 1 000 hektárov je využívaných na pestovanie hospodárskych plodín ako sú kukurica, zrnó či pšenica. Medzi ďalšie plodiny patria napríklad slnečnica, repka olejná, kukurica na siláž alebo lucerka. Na zvyšnej ploche je realizovaný chov dobytka a ošípaných. Družstvo je tiež známe pestovaním viniča a výrobou vína. Na túto činnosť družstvo využíva len 36 ha poľnohospodárskej pôdy. Vo vlastníctve má však len okolo 210 hektárov pôdy, zvyšok má družstvo v prenájme. Od roku 2013 prebieha v družstve postupné skupovanie pozemkov od pôvodných vlastníkov.

Tabuľka 3 Hodnota pozemkov družstva v rokoch 2012-2016 v €

Rok	2016	2015	2014	2013	2012
031 Pozemky	521 066	424 985	120 802	21 948	0

Zdroj: vlastné spracovanie podľa výročných správ družstva

Živočíšna výroba v sledovanom družstve je už tradične každoročne stratová. Tak ako v roku 2014, aj v roku 2015 a 2016 čelí družstvo nepriaznivým podmienkam, ktoré majú negatívny dopad na rozvoj živočíšnej výroby. V družstve sa uskutočňuje chov ošípaných v počte 1 305 kusov a taktiež chov hovädzieho dobytku v počte asi 897 kusov ku dňu 31.12.2015, pričom družstvo dodalo na spracovanie vyše 2 000 000 litrov mlieka a približne 100 000 litrov mlieka bolo predaných pomocou mliečnych automatov. Ku koncu roku 2016 družstvo eviduje 870 kusov ošípaných a 985 kusov hovädzieho dobytku.

3.2 Organizačná štruktúra družstva

Družstvo sa člení na 3 hospodárske úseky, ktoré majú nasledovné samostatné označenia:

- č. 1- hospodársky úsek rastlinnej výroby (1.A.B.1)
- č. 2 - hospodársky úsek živočíšnej výroby (1.A.B.2)
- č. 3 - hospodársky úsek podnikovej réžie (1.A.B.3)

Tieto úseky sa následne delia na strediská, ktoré majú svojich vedúcich pracovníkov a pridelené samostatné číslovanie:

- Hospodársky úsek rastlinnej výroby sa člení na strediská:
 - 11111 – Poľná rastlinná výroba
 - 11120 – Špeciálna rastlinná výroba
 - 11320 – Dielne úseku rastlinnej výroby
 - 11340 – Mechanizácia rastlinnej výroby
 - 11520 – Sklady obilia, osív, hnojív
 - 11530 – Sklad Diagnostika
 - 11540 – Sušička Bábolňa
 - 11550 – Sklad chemických ochranných prostriedkov
 - 11570 – Sklad obilia v Seliciach
 - 11909 – Závodová réžia rastlinnej výroby

- Hospodársky úsek živočíšnej sa člení na strediská:
 - 20200 – Farma hovädzieho dobytku Pusté Sady
 - 20250 – Farma ošípaných Pata
 - 20909 – Závodová réžia živočíšnej výroby
 - 20350 – Dielne a mechanizácia živočíšnej výroby
 - 20510 – Sklad krmív a príprava krmív
 - 20560 – Sklad liekov, plemenárskeho a veterinárneho materiálu
- Súčasťou hospodárskeho úseku 90910 podnikovej réžie je taktiež ekonomický úsek, úsek predsedu, stravovania a prenájom garáží.

Členenie úseku predsedu:

- predseda družstva
- referentka odpadového a vodného hospodárstva
- technik PO, CO, OBP
- energetik

Členenie ekonomického úseku:

- ekonóm
- finančná účtovníčka, pokladníčka
- personálna a mzdová účtovníčka
- evidencia pôdy

3.3 Účtovníctvo družstva

Právnou formou spoločnosti RaVOD Pata je družstvo. V zmysle obchodného zákonníka družstvo vytvorilo základné imanie ako súčet 68 členských vkladov. Minimálna výška členského vkladu je pre fyzické osoby v družstve stanovená na 449 €. Pre právnické osoby je táto suma stanovená na 4 490 €. V súčasnosti vykazuje družstvo za základné imanie vo výške 1 711 017 €, pričom výška už splatného základného imania je 1 337 717 € a naďalej vykazuje na účte 353 - Pohľadávky za upísané vlastnené imanie pohľadávku voči členom družstva vo výške 373 300 €. Nakoľko sa však v družstvách môže menovitá hodnota základného imania vykazovaná na účte 411 – Základné imanie líšiť od výšky zapisovaného základného imania, stanovy družstva ustanovujú výšku základného imania, ktorá je zapísaná v Obchodnom registri na 16 597 €.

V dôsledku nadobudnutia účinnosti zákona č. 333/2014 Z. z., ktorým bol doplnený Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov ktorý následne dopĺňa znenie zákona o účtovníctve, má

družstvo povinnosť zatriediť sa do jednej z veľkostných kategórii stanovených zákonom. Z dôvodu, že družstvo spĺňa dve z troch podmienok stanovených pre veľké účtovné jednotky, radí sa od 1. 1. 2015 k nim a je zároveň povinné zostavovať účtovnú závierku podľa metodiky pre túto veľkostnú skupinu.

Tabuľka 4 Test veľkostnej skupiny účtovnej jednotky

Názov položky	Bežné účtovné obdobie (2015)	Bezprostredne predchádzajúce obdobie (2014)	</>	Podmienka	ÁNO/NIE
Netto majetok	5 410 194	5 321 563	>	4 000 000	ÁNO
Čistý obrat	4 108 005	3 412 749	<	8 000 000	NIE
Priemerný prepočítaný počet zamestnancov	75	81	>	50	ÁNO

Zdroj: vlastné spracovanie podľa súvahy a výročnej správy družstva

Účtovníctvo v družstve je vedené v sústave podvojného účtovníctva a za účtovné obdobie si družstvo zvolilo kalendárny rok. Nakoľko nie je materskou účtovnou jednotkou, nevzniká jej povinnosť zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku ale individuálnu účtovnú závierku, ktorá je následne ukladaná do Registra účtovných závierok a zároveň je jej povinnosťou vyhotovovať výročnú správu družstva. Zákon o účtovníctve ukladá družstvu povinnosť mať overenú účtovnú závierku audítorm v prípade, že splní kritériá stanovené zákonom ku dňu, ku ktorému zostavuje účtovnú závierku a zároveň aj za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie. Družstvo niekoľko rokov po sebe spĺňa všetky tri požiadavky zákona, preto musí mať každoročne účtovnú závierku audítorm overenú.

Tabuľka 5 Test povinnosti overenia účtovnej závierky audítorm

Názov položky	Bežné účtovné obdobie (2015)	Bezprostredne predchádzajúce obdobie (2014)	</>	Podmienka	ÁNO/NIE
Brutto majetok	10 578 478	10 209 765	>	1 000 000	ÁNO
Čistý obrat	4 108 005	3 412 749	>	2 000 000	ÁNO
Priemerný prepočítaný počet zamestnancov	75	81	>	30	ÁNO

Zdroj: vlastné spracovanie podľa súvahy a výročnej správy družstva

3.3.1 Informačný systém družstva

Spôsob vedenia účtovníctva v družstve sa uskutočňuje pomocou zakúpeného ekonomického softvéru Wintes od spoločnosti Intes Trnava, s. r. o. Tento účtovný program je koncipovaný tak, aby spĺňal špecifické požiadavky podniku, preto si ho v každej oblasti prispôsobuje vlastným potrebám. Jeho inštaláciu, následné testovanie v podmienkach podniku a vykonanie nevyhnutných zmien po testovacej fáze, ako aj následný servis počas celej doby prevádzky zabezpečuje spoločnosť Intes.

Táto aplikácia patrí v súčasnosti medzi najmodernejšie formy pre spravovanie a evidenciu v podvojnom účtovníctve pre poľnohospodárske podniky. Presne pre tieto špecifické účely a potreby družstiev spoločnosť vyvinula verziu Wintes Agro. Pomocou jej modulov vie družstvo vypočítať nedokončenú výrobu, kalkulovať vlastné náklady na výrobky, autodopravu, hnojenie. Družstvo si na základe svojich potrieb vybralo súčasti softvéru ako :

- účtovníctvo,
- sklady a odbyť,
- mzdy a personalistika
- zvieratá,
- dlhodobý majetok

3.3.2 Vnútroorganizačné účtovníctvo družstva

Vnútroorganizačné účtovníctvo družstva je vedené v samostatnom účtovnom okruhu kde sa účtová trieda 8 využíva na sledovanie vnútroorganizačných nákladov a účtová trieda 9 je venovaná vnútroorganizačným výnosom. Vnútroorganizačné účtovníctvo napomáha pri zisťovaní vplyvu jednotlivých organizačných zložiek na tvorbu výsledku hospodárenia. Ďalšie využitie vnútroorganizačného účtovníctva v družstve je v prípade kedy jedno stredisko vykonáva práce pre druhé stredisko. Umožňuje lepšie sledovanie nákladov jednotlivých stredísk, ktoré sú súčasťou kalkulácie vlastných výkonov. Takýmto príkladom môžu byť traktorové práce, práce ťažkých mechanizmov, dielní, kombajnov, nákladnej dopravy, skladovanie, sušenie a ďalšie. Náklady na tieto práce sú samostatne sledované a vstupujú do ocenenia hlavných výrobkov družstva.

Družstvo vedie vnútroorganizačné účtovníctvo podľa jednotlivých nákladových stredísk a výkonov pomocou výpočtovej techniky. Na základe výstupov z programu sa informácie z vnútropodnikového účtovníctva účtujú do finančného účtovníctva raz

mesačne v súvislosti so spracovaním miezd a to vždy do 14. dňa nasledujúceho mesiaca.

Tabuľka 6 Obsahová náplň jednotlivých účtových tried vnútroorganizačného účtovníctva

a) Vnútroorganizačné náklady	b) Vnútroorganizačné výnosy
83x str - traktorové práce	93x str - traktorové práce
84x str - kombajnové práce	94x str - kombajnové práce
85x str - práce samohodných strojov	95x str - práce samohodných strojov
86x str - práce ťažkých mechanizmov	961 str - práce ťažkých mechanizmov
87x str - práce nákladnej dopravy	97x str - práce nákladnej dopravy
88x str - práce dielní	98x str - práce dielní
884 000 - sušenie na Bábolni	984 000 - sušenie na Bábolni
885 000 - náklady na závlahy	985 000 - práce závlah
887 000 - náklady na réžiu Diagnostiky	997 000 - réžia Diagnostiky
898 007 - skladová prirážka na vlastné výrobky	998 007 - skladová prirážka -vlastné výrobky
898 008 - skladová prirážka na nakúpený materiál	998 008 - skladová prirážka -nakúpený mat.
898 955 - náklady osobnej dopravy	998 955 - osobná doprava
898 960 - réžia RV	998 960 - réžia RV
898 961 - réžia ŽV	998 961 - réžia ŽV
898 962 - réžia TS	998 962 - réžia TS
898 970 - réžia CPR	998 970 – réžia CPR

Zdroj: interná smernica družstva

Pričom na mieste znaku x syntetického účtu môže byť:

0 – práce pre vlastné stredisko

1 – práce pre iné stredisko

2 – práce pre tretie osoby

V triede 8 je namiesto označenia str. z tabuľky č. 6 v analytickom účte číslo strediska, ktoré prácu vykonalo. V triede 9 je namiesto označenia str. z tabuľky č. 6 v analytickom účte číslo strediska, pre ktoré bola práca vykonaná.

3.4 Činnosť družstva

Družstvo je ako podnikateľský subjekt zameraný v prvom rade na kombinovanú poľnohospodársku výrobu, prevažne v oblasti živočíšnej a rastlinnej výroby. Podrobnejšie sa budeme zaoberať len živočíšnou výrobou.

3.4.1 Rastlinná výroba

V oblasti rastlinnej výroby sa družstvo bližšie špecializuje na pestovanie ozimín ako sú pšenica či jačmeň ozimný a repka olejná. Medzi ďalšie pestované plodiny patrí kukurica na siláž, taktiež zrna, lucerka, slnečnica alebo hrozno muštové. Spomínané plodiny pestuje na pôde o celkovej rozlohe viac ako 2 000 hektárov. Časť vyprodukovaných rastlín je v družstve použitých na výkrm zvierat, a to predovšetkým pšenica a kukurica, jačmeň, lucerka, kukurica silážna, tráva. Ostatná časť, ktorá predstavuje približne 80 % produkcie je predávaná v rámci podnikateľskej činnosti iným subjektom. Medzi hlavných odberateľov rastlinnej produkcie patrí spoločnosť Agro Divízia, s. r. o. Rastlinná výroba družstva predstavuje tú oblasť podnikania družstva, ktorú je možné označiť za ziskovú.

Tabuľka 7 Ukazovatele dosiahnutej úrodnosti na hektár rastlinnej výroby v tonách

Úroda (t/ha)	2016	2015	2014	2013	Priemer
Pšenica ozimná mäkká	6,51	5,81	5,27	4,74	5,58
Pšenica ozimná tvrdá	6,93	5,32	6,57	-	4,71
Kukurica na zrna	10,13	4,6	7,83	2,53	6,27
Jačmeň jarný/ozimný	5,90	4,84	5,3	4,12	5,04
Repka olejná	4,31	2,56	3,63	3,08	3,40
Slnečnica	3,16	1,7	2,21	1,77	2,21
Lucerna v suchom	15,06	13,89	11,97	11,55	13,12
Jarná miešanica v zelenom	-	-	49,67	23,72	36,70
Kukurica na siláž v zelenom	43,10	25,57	41,11	25,82	33,90
Hrozno	2,56	6,11	2,25	4,04	3,74
Trávy na ornej pôde v suchom	9,92	-	1	0,28	3,73

Zdroj: výročná správa družstva

Z uvedenej tabuľky, ktorá predstavuje prehľad poľnohospodárskych komodít, ktorých pestovaniu sa družstvo venuje, je zrejmé, že u niektorých komodít došlo v roku 2015 k zvýšeniu úrody ako napríklad u pšenice mäkkej, lucerky či hrozna v porovnaní s predchádzajúcim obdobím. V roku 2016, v ktorom nadpriemerne pršalo bola úroda niektorých komodít ešte vyššia. U ostatných komodít však došlo k zníženiu úrody na jeden hektár poľnohospodársky využívannej pôdy.

Tabuľka 8 Ukazovatele dosiahnutej úrodnosti na hektár rastlinnej výroby v tonách

Predajná cena (€/t)	2016	2015	2014	2013	Priemer
Pšenica ozimná mäkká	127,71	153,42	151,24	147,89	145,06
Pšenica ozimná tvrdá	178,28	235,00	230,00	-	214,27
Kukurica na zrno	130,47	135,54	139,14	198,75	150,96
Jačmeň jarný	101,13	114,12	133,51	170,58	129,84
Repka olejná	354,50	368,00	325,55	369,36	354,35
Slnečnica	336,14	355,00	257,36	289,06	309,39
Hrozno	538,91	431,31	443,49	437,01	462,68

Zdroj: výročná správa družstva

Predajné ceny komodít za jednu tonu boli vo väčšine prípadov priemerné a v porovnaní s predchádzajúcim rokom realizačná cena komodít vzrástla u väčšiny obilnín. Avšak u kukurici a jačmeňa jarného a pšenice cena roku 2016 klesla pod priemer.

Odvetvie živočíšnej výroby v družstve patrí k dlhodobu stratovým.

3.4.2 Živočíšna výroba

V rámci živočíšnej výroby sa družstvo špecializuje na chov hovädzieho dobytku a chov ošípaných. Oba chovy sú určené na mäso avšak pri hovädzom dobytku je úžitkom aj mlieko.

Chov ošípaných

V dôsledku stratovosti živočíšnej výroby sa družstvo rozhodlo prijať opatrenia, ktoré majú napomôcť k ozdraveniu v oblasti živočíšnej výroby. V roku 2015 sa družstvo rozhodlo znížiť stav prasníc o takmer 110 kusov. V roku 2016 disponuje 935 kusmi ošípaných, pričom k 1.1. 2015 chovalo družstvo 2 387 kusov ošípaných, čo teda predstavuje zníženie stavu o dve tretiny. Do roku 2015 sa chov ošípaných sústreďoval na dvoch miestach, a to na „Dolnom dvore“ a na „Hedvig dvore“. Z dôvodu znižovania stavov sa od roku 2015 celý chov sústredil už len na „dolný dvor“, kde sa vykonali opravy kotercovej a krmných ciest tak, aby bolo možné realizovať chov všetkých kategórií ošípaných a to konkrétne: prasníc, prasničiek, ciciakov, predvýkrm a výkrm ošípaných v systéme uzavretého obratu stáda.

Tabuľka 9 Základné ukazovatele úžitkovosti chovu ošípaných

Ukazovatele	2016	2015	2014	2013
odchov prasiat na 1 prasnicu v ks	20,58	22,5	19,57	23,5
prírastok výkrm ošípaných v kg / deň	0,827	0,719	0,778	0,748
prírastok predvýkrm ošípaných v kg/ deň	0,538	0,435	0,447	0,649
priemerná realizačná cena ošípaných v €	1,09	1,04	1,17	1,35

Zdroj: výročná správa družstva

Z uvedenej tabuľky č. 9 vypláva, že v tomto chove prišlo k zhoršeniu úžitkovosti, a to v odchove prasiat na 1 prasnicu. Tým nebol splnený cieľ družstva, ktorý bol stanovený na 22 kusov prasiat na jednu prasnicu. V ostatných ukazovateľoch úžitkovosti sa zaznamenalo zlepšenie.

Chov hovädzieho dobytká

Hovädzí dobytok je chovaný za účelom produkcie mlieka a mäsa. Podobne ako u ošípaných, tak aj tu prevláda trend znižovania stavov zvierat. Konkrétne v roku 2015 došlo k zníženiu o 65 kusov kráv. V roku 2016 vzrástol počet kráv na 382 kusov. Následne sa družstvo zameriavalo na znižovanie nákladov na nákup krmív a ostatných komponentov. V oblasti živočíšnej výroby hovädzieho dobytká sa investovalo do nákupu samostatného krmného voza.

Pri hodnotení chovu hovädzieho dobytká je potrebné vychádzať z toho, že úžitkovosť chovu je v každom roku závislá na krmivách a ich kvalite, ktorá je odrazom klimatických podmienok. Družstvo si v roku 2016 výraznejšie polepšilo v priemernej dojivosti kráv. Taktiež priemerné realizačné ceny zvierat stúpajú, čo je pre družstvo priaznivé.

Tabuľka 10 Základné ukazovatele úžitkovosti živočíšnej výroby

Ukazovatele	2016	2015	2014	2013
priemerná denná dojivosť v hl	16,47	15,84	15,64	14,15
výroba mlieka na dojniciu v l	6027	5821	5709	5163
dodávka na dojniciu v l	5763	5535	5447	4575
odchov teliat na 100 kráv v ks	112,26	111,2	110,18	110,18
úhyn teliat do 10 dní v ks	4	14	16	16
% úhynu narodených teliat do 10 dní v ks	1,12	3,11	3,67	3,57
váhový prírastok vo výkrme HD v kg	1	1,02	0,962	0,962
váhový prírastok vo výkrme MHD v kg	0,80	0,87	0,86	0,86
váhový prírastok vo výkrme teliat v kg	0,817	0,713	0,743	0,901

realizačná cena za liter mlieka v € Agro Tami	0,247	0,273	0,319	0,324
realizačná cena za liter mlieka v € Mliečny expres	0,35	0,35	0,35	0,52
realizačná cena za liter mlieka v € spolu	0,250	0,277	0,321	0,339
priemerná realizačná cena za 1 kg býkov v €	2,270	2,194	1,916	1,905
realizačná cena za 1 kg kráv v €	1,128	1,217	1,219	1,196

Zdroj: výročná správa družstva, interné materiály družstva

Rozdiely vo výsledkoch hospodárenia nie sú u poľnohospodárskych družstiev nič neobvyklého. Na to, aký výsledok hospodárenia družstvo dosiahne predovšetkým vplyvajú klimatické podmienky v danom roku.

Tabuľka 11 Prehľad výsledkov hospodárenia za jednotlivé činnosti družstva v €

Výsledok hospodárenia	2016	2015	2014
Poľná rastlinná výroba	457 395	301 729	288 631
Špeciálna rastlinná výroba	-77 254	-72 057	-74 678
Dielne a mechanizácia rastlinnej výroby	95	248	58
Sklady a úseková réžia rastlinnej výroby	6936	62	-552
Úsek rastlinnej výroby spolu	387 172	229 982	213 459
Chov hovädzieho dobytku	-123 281	42 267	-390 691
Chov ošípaných	-147 011	-304 646	-273 878
Dielne a mechanizácia živočíšnej výroby	7	249	-
Sklady a úseková réžia živočíšnej výroby	13 268	1 418	-
Úsek živočíšnej výroby spolu	-257 017	-260 712	-664 569
Celopodniková réžia	1 686	2 334	5 168
Výsledok hospodárenia	128 469	-28 396	-445 942

Zdroj: výročná správa družstva, výkaz ziskov a strát družstva (predbežná účtovná závierka družstva za rok 2016)

Za každoročne ziskovú oblasť podnikania družstva je možné označiť rastlinnú výrobu, pretože v oblasti živočíšnej produkcie je družstvo dlhodobo stratové.

Postupné zlepšovanie výsledku hospodárenia družstva ako celok dosiahlo družstvo opatreniami vykonanými na úseku živočíšnej výroby. Medzi jedno z významných opatrení bolo sústredenie chovu len na jeden hospodársky dvor. Toto opatrenie bolo vykonané v roku 2016 a spočiatku vyvolalo ďalšie náklady súvisiace s presťahovaním chovu. Efekt tohto opatrenia by sa mal plne prejaviť až v roku 2017. Podľa predbežnej účtovnej

závierky zostavenej výlučne pre účely diplomovej práce by sa mal v roku 2016 výsledok hospodárenia pohybovať v kladných hodnotách a hlavne zásluhou rastlinnej výroby.

3.5 Produkcia zásob vlastnej výroby v podmienkach družstva

Družstvo ako podnikateľský subjekt sa svojím výrobným procesom ako aj finálnymi výrobkami celkom odlišuje od výrobných spoločností. Pri družstvách, ktoré sú založené za účelom vykonávania tradičnej poľnohospodárskej prvovýroby, ktorou sa rozumie pestovanie poľnohospodárskych plodín a chov hospodársky využiteľných zvierat je za hlavný výrobok považované zviera či plodina. Výsledky produkcie však nezostávajú na sklade v nezmenenej podobe. Ich charakteristickou črtou je práve to, že rastú, zrejú, zvyšujú svoj objem či priberajú na hmotnosti. Hlavnou úlohou družstva pri zvieratách je účtovne zachytiť a oceniť prírastok, respektíve úbytok zvierat.

V nasledujúcej kapitole sa pokúsime vysvetliť princíp obratu zvierat – hovädzieho dobytku v zásobách vlastnej výroby a na vybraných kategóriách vysvetliť spôsob ich oceňovania ako aj účtovné zobrazenie prírastku či úbytku zvierat. V práci sa zameriavame na chov hovädzieho dobytku, pre ktoré vytvára analytickú evidenciu prislúchajúcu k účtu 124 – Zvieratá nasledovne:

Tabuľka 12 Prehľad stavov zvierat v zásobách v ks

Chov hovädzieho dobytku	2016		2015	
Číslo účtu	Stav k 1.1.	Stav k 31.12.	Stav k 1.1.	Stav k 31.12.
124 100 Teľatá	177	170	269	177
124 110 Jalovice do 2 rokov	273	201	247	273
124 120 Vysokoteľné jalovice	9	47	72	9
124 130 Výkrm hovädzieho dobytku	91	170	233	91

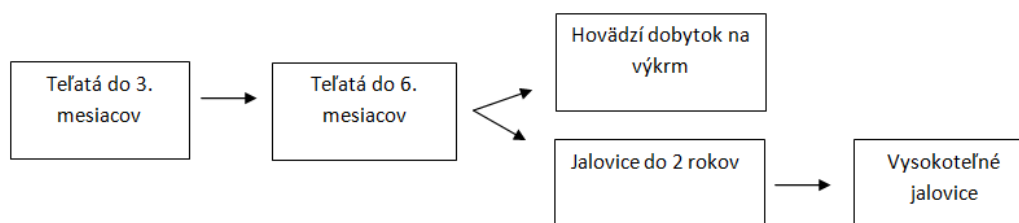
Zdroj: vlastné spracovanie podľa obrátových súpisiek zvierat družstva

Družstvo doteraz vykonávalo svoju činnosť výlučne so zvieratami z vlastného chovu. V decembri v roku 2016 nakúpilo 48 kusov vysokoteľných kráv za účelom ich dochovania do otelenia a následného predaja kravy ako aj teľaťa. Naďalej bude družstvo pokračovať výlučne v chove so zvieratami z vlastného chovu.

3.5.1 Účtovanie hovädzieho dobytku

V rámci hovädzieho dobytku je chovaná len jedna rasa s názvom slovenský strakatý dobytok. Produktom živočíšnej výroby sú teľatá, ktoré sa ďalej delia podľa veku, jalovice, výkrm hovädzieho dobytku a vysokoteľné jalovice. Za hlavné kritérium, podľa ktorého sú zvieratá preraďované zo základnej kategórie teliat do nasledujúcich kategórií je ich hmotnosť. Pre každú kategóriu zvierat má podnik stanovenú vnútropodnikovú cenu na kŕmny deň alebo jeden kilogram hmotnosti, ktorá vychádza z plánovej kalkulácie vlastných nákladov predchádzajúceho roka. Táto cena sa použije na ocenenie príchovkov aj prírastkov hmotnosti. Z dôvodu, že zvieratá v jednotlivých kategóriách nie je možné vážiť denne, ale len pri preradení z jednej kategórie do druhej, keď sú zvieratá fyzicky prevážané na vlečkách traktorov. V období medzi váženiami je o ich prírastkoch účtované zálohovo na základe zootechnikom stanovenej hodnoty priemerného prírastku na jeden deň zvierat'a. Po prevážení sú rozdiely doúčtované. Na ocenenie úbytku zvierat z dôvodu prevodu do vyšších kategórií chovu, predaja, nutnej porážky, mánk a škôd alebo zavineného úhynu družstvo používa cenu zistenú skladovou evidenciou. Zvolenou metódou družstva je metóda FIFO.

Schéma 6 Prevody zvierat do jednotlivých chovov



Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Pri účtovaní o zásobách vlastnej výroby využíva družstvo nasledovné účty z účtového rozvrhu. Na prevody zvierat z jednej kategórie do inej sa využíva spojovací účet 395 030 - Vnútropodnikové zúčtovanie – zásoby.

Tabuľka 13 Vybrané účty z účtového rozvrhu družstva

Účet	Názov účtu
026 100	Základné stádo hovädzieho dobytku
042 620	Obstaranie základného stáda vlastným chovom
124 100	Teľatá
124 110	Jalovice do 2 rokov

124 120	Vysokoteľné jalovice
124 130	Výkrm hovädzieho dobytku
311 xxx	Odberatelia
395 030	Vnútorne zúčtovanie - zásoby
543 200	Dary – nepeňažné
551 260	Odpisy zvierat základného stáda
614 130	Nákup zvierat
614 131	Príchovky zvierat – narodenie
614 131	Prírastky zvierat
614 132	Vzrastové prírastky zviera
614 150	Preradenie zvierat základného stáda do výkrmu
614 231	Predaj zvierat
614 320	Preradenie zvierat do základného stáda
614 631	Zavinený úhyn, krádež zvierat
614 663	Úhyny nezavinené
614 930	Ostatné výdaje zvierat protiúčet (513, 543,549)

Zdroj: účtový rozvrh družstva

Účet 124 100 – Teľatá

Na tomto účte sú účtované teľatá, ktoré družstvo delí v závislosti od veku na teľatá do 3 mesiacov a teľatá do 6 mesiacov. Sledovanie jednotlivých vekových kategórií je zabezpečované podsystémom zvierat automatizované.

Teľatá do 3 mesiacov

V kategórii teliat do 3 mesiacov sú evidované teľatá ihneď po narodení. Družstvo v prípade živonarodených teliat neuskutočňuje váženie, ale má stanovenú priemernú hmotnosť zvierat'a pri narodení na 30 kg za každý živonarodený kus. Počas doby, v ktorej sa mláďatá nachádzajú v danej kategórii je u nich opodstatnené zisťovať výlučne len hmotnostné prírastky. Teľatá v tejto kategórii vzhľadom na charakteristické črty slovenského strakatého dobytku priberajú zvyčajne okolo 700 gramov za deň. Po šiestich týždňoch dochádza k odstaveniu teliat od mlieka dojnice. Teľatá sa následne začínajú prikrmovať náhradami ako je napríklad sušené mlieko či seno. Až do konca 3. mesiaca sa živia hlavne mliečnou výživou a keď majú teľatá okolo 120 a viac kilogramov sú preradené do nasledujúcej kategórie.

Účtovný prípad

MD

D

Narodenie zvierat - príchovkov

124 100 / 614 131

Hmotnostné prírastky	124 100 / 614 132
Manká a škody do normy prirodzených úbytkov	614 100 / 124 100
Manká nad normu prirodzených úbytkov	549 160 / 614 930
Úbytok teliat v dôsledku predaja	614 231 / 124 100
Preradenie zvierat do nasledujúcej kategórie	395 030 / 124 100

Tel'atá do 6. mesiacov

Po 3 mesiacoch dochádza k prevodu teliat. Vo veku, kedy majú približne 3 mesiace sú účtovne preradené do kategórie teliat do 6 mesiacov. Dôvodom členenia teliat podľa veku je spôsob ich výživy. Od tretieho mesiaca sú tel'atá živené výlučne rastlinnou stravou, ktorá predstavuje predovšetkým seno, siláž. U týchto teliat je tiež zisťovaný výlučne hmotnostný prírastok, ktorý môže byť až do 900 gramov na jeden deň. O takomto prírastku účtuje družstvo rovnako ako v prípade prírastku teliat do 3 mesiacov.

Účtovný prípad	MD	D
Príjem z prevodu teliat	124 100 / 395 030	
Hmotnostné prírastky	124 100 / 614 132	
Úbytok z prevodu do nasledujúcej kategórie	395 030 / 124 100	
Manká a škody do normy prirodzených úbytkov	614 100 / 124 100	
Manká a škody presahujúce normy prirodzených úbytkov	549 160 / 614 930	

Z tejto kategórie zvierat sa následne tel'atá delia podľa pohlavia. Toto delenie je potrebné a nastáva z dôvodu, že družstvo ďalej chová zvieratá na rôzne účely. U býkov sa družstvo zameriava na ich výkrm a následný predaj na mäso, preto u tohto druhu majetku naďalej zisťujú hmotnostné prírastky. Cieľom chovu jalovic je produkcia teliat a následné dojenie mlieka. Po prvom pripustení sa preraďujú do základného stáda.

Účet 124 110 Jalovice do 2 rokov

Samice sú preradené do kategórie jalovice do 2 rokov. Mladé jalovice sú v tej kategórii zvierat do 5. mesiaca tel'nosti, a do tejto doby sa u nich zisťujú hmotnostné prírastky. Následne sa preradia do kategórie vysokotel'ných jalovic, kde sa sledujú už len vzrastové prírastky.

Účtovný prípad	MD	D
Príjem z prevodu teliat do 6. mesiacov	124 110 / 395 030	
Hmotnostné prírastky do 5. mesiaca brezivosti	124 110 / 614 132	
Preradenie do vysokoteľných jalovíc	395 030 / 124 110	
Úbytok jalovíc do 2. rokov z dôvodu darovania	614 960 / 124 110	
Zúčtovanie daru	543 200 / 614 960	

Účet 124 130 Výkrm hovädzieho dobytku

Samce sú preradené do kategórie výkrm býkov. Keď dosiahnu býky jatočnú hmotnosť, ktorá je okolo 650 a viac kilogramov alebo ako zástavový dobytok do 250 kilogramov je možné ich predávať. Býky s jatočnou hmotnosťou sú predávané na bitúnok Selice, kde sú spracovávané na mäso. Úbytok zvierat pri predaji je potrebné účtovať v dvoch krokoch. Najskôr ako zníženie stavu zvierat a následne sa zaúčtujú tržby z predaja.

Účtovný prípad	MD	D
Príjem z prevodu teliat do 6. mesiacov	124 130 / 395 030	
Hmotnostné prírastky býkov	124 130 / 614 132	
Úbytok býkov pri predaji	614 231 / 124 130	
Tržby z predaja býkov	311 xxx / 601 25x	

124 120 Vysokoteľné jalovice

Do tejto kategórie zvierat sú preradené mladé jalovičky od 5. mesiaca, keď sa u nich potvrdí brezivosť. V tejto kategórii je sledovaný vzrastový prírastok na jeden kŕmny deň zvierat. Vysokoteľné jalovice sú po ich prvom otelení preradované do základného stáda, preto je potrebné účtovať o ich úbytku v danej kategórii a následne o aktivácii do základného stáda.

Účtovný prípad	MD	D
Príjem z prevodu jalovíc do 2. rokov	124 120 / 395 030	
Vzrastový prírastok na KD	124 120 / 614 133	
Úbytok vysokoteľných jalovíc v dôsledku prevodu do DHM	614 320 / 124 120	

026 100 Kravy

Po otelení sú zaradené vysokoteľné jalovice do základného stáda, kde sa následne mesačne odpisujú rovnomerným odpisom. Zo základného stáda je možné kravy predávať.

Účtovný prípad	MD	D
Príjem z prevodu – zaradenie na majetkový účet	026 100 / 042 620	
Mesačný odpis kráv	551 260 / 086 100	
Zúčtovanie zostatkovej ceny pri predaji	541 600 / 086 100	
Vyradenie kravy z DHM	086 100 / 026 100	
Tržby z predaja kráv	311 xxx / 641 2xx	

3.6 Oceňovanie hovädzieho dobytku v družstve

V diplomovej práci sme sa zamerali len na oceňovanie zásob vytvorených vlastnou činnosťou, nakoľko družstvo funguje v uzatvorenom obraze stáda a zvieratá nachádzajúce sa v zásobách nenakupuje.

Družstvo oceňuje **zásoby vytvorené vo vlastnej réžií** vo výške skutočne vynaložených vlastných nákladov počas celej existencie družstva. Výnimkou z oceňovania vlastnými nákladmi boli v družstve príchovky zvierat, prírastky hmotnosti a rovnako aj vzrastové prírastky, kde na ocenenie zvýšenia hodnoty zvierat slúžila reprodukčná obstarávacia cena. Reprodukčná obstarávacia cena ako oceňovacia veličina zanikla po prijatí zákona č. 130/2015 Z. z., ktorým bol doplnený zákon o účtovníctve. Od 1. 1. 2016 sú prírastky ako aj príchovky oceňované vlastnými nákladmi, čím sa v podmienkach družstva rozumie súčet priamych nákladov a výrobnéj réžie. Nakoľko sa účtuje o zvieratách ako o zložke zásob skôr, ako je možné zistiť skutočné vlastné náklady daného obdobia, tak sa prírastky a príchovky oceňujú skutočnými vlastnými nákladmi za predchádzajúci rok.

Vo vnútropodnikovej smernici je ustanovenie, ktoré hovorí o tom, že v prípade ak sa zistia veľké rozdiely medzi použitými cenami a skutočnosťou je družstvo povinné tieto rozdiely doúčtovať.

3.6.1 Systém kalkulácií družstva

Družstvo zostavuje kalkulácie za účelom ocenenia jednotky príslušného výkonu v nasledujúcom období. U väčšiny nákladových účtov si družstvo stanoví, na aký výkon budú tieto náklady smerované. Účtovný softvér spoločnosti nedisponuje možnosťou zostavovať kalkulácie priamo, preto sú samotné výpočty zostavované v súbore Microsoft Excel hlavnou ekonómkou družstva.

Kalkulačný vzorec družstva je odvodený zo všeobecného kalkulačného vzorca, ktorý je využívaný v poľnohospodárstve a je prispôbený potrebám danej výroby.

Tabuľka 14 Kalkulačný vzorec živočíšnej výroby družstva

Živočíšna výroba
+ Spotreba nakúpených krmív a stelív (501)
+ Spotreba vlastných krmovín a stelív (613)
+ Spotreba liečiv, dezinfekčných prostriedkov a ostatného priameho materiálu (501)
+ Spotreba ostatných vlastných výrobkov
+ Nezavinený úhyn v rámci stanovených noriem hynutia zvierat (614)
+ Priame mzdy a sociálne náklady (521, 522)
+ Opravy a udržiavania - externé (511), vykonané vo vlastnej réžií
+ Odpisy (551)
+ Ostatné priame náklady externé (spotreba energie, spotreba vody, veterinárne služby, nájomné)
+ Ostatné priame náklady vnútropodnikové
<i>Priame náklady spolu</i>
+ Výrobná réžia
<i>Nepriame náklady spolu</i>
Vlastné náklady výroby

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

3.6.2 Členenie nákladov družstva

Materiálovými nákladmi, sú predovšetkým náklady na nakúpené krmivá, stelivá minerálne látky, ktoré sú zvieratám pridávané do krmív. Rovnako sem možno zaradiť i dezinfekčné prostriedky ale i pohonné hmoty a ďalšie.

Spotreba vlastných výrobkov je skupinou nákladov, ktoré vznikajú v dôsledku spotreby výrobkov vyprodukovaných samotným družstvom. V tomto prípade môže ísť o produkciu rastlinnej výroby napríklad v podobe krmív či stelív. Predstavujú významný vstup, ktorého hodnota významne ovplyvňuje ocenenie zvierat v zásobách.

Osobné náklady predstavujú mzdové náklady týkajúce sa zamestnancov družstva. Nakoľko pre družstvo na rôznych pozíciách pracujú aj členovia družstva, okrem nákladov na účte 521 – Hrubé mzdy sem zaraďujeme aj účet 522 – Príjmy spoločníkov a členov zo závislej činnosti. Do tejto skupiny nákladov patria aj náklady na sociálne a zdravotné poistenie zamestnancov.

Ostatné náklady tvoria odpisy, poistenie daného druhu zásob, dane napríklad z nehnuteľností alebo cestná daň.

Vnútropodnikové náklady predstavujú náklady, ktoré sú vynakladané na samotnú produkciu. Ide o náklady na práce traktorov, autodopravy pri prevoze zvierat, samochodných napájadiel a podobne. Tieto náklady sleduje družstvo vo vzťahu ku konkrétnemu výkonu.

Jedinou réžiou, ktorá je v družstve započítavaná do kalkulácií vlastných nákladov je **Réžia živočíšnej výroby**, do ktorej sa radia náklady ako napríklad náklady na nočnú službu, osobné náklady ako je mzda, sociálne poistenia, zdravotné poistenie, telefónne poplatky a rôzne iné náklady súvisiace s výkonom práce zmenových zooteknikov. Títo pracovníci pracujú výlučne pre stredisko živočíšnej výroby, no náklady s ňou súvisiace nie je možné priradiť priamo konkrétnemu výkonu. Takýmito nákladmi môžu byť napríklad náklady na sociálno-administratívnu budovu, ktoré sú s ňou spojené (plyn, elektrická energia, daň z nehnuteľnosti). Rozpočet živočíšnej výroby sa robí automaticky programom na krmný deň a ten sa prenášobí koeficientom priradeným k určitému výkonu. Program si vypočíta rozvrhovú základňu a rozpočíta skutočnú réžiu mesačne. O každom takomto rozpočítaní je vyhotovený interný doklad - automatické výpočty.

Tabuľka 15 Prehľad výkonov a kalkulačných jednotiek družstva

Výkon	Druh zvierat	Kalkulačná jednotka
701	Teľatá do 3 mesiacov	kilogram
702	Teľatá do 6 mesiacov	kilogram
708	Výkrm hovädzieho dobytká	kilogram
713	Jalovice do dvoch rokov	kilogram
705	Vysokoteľné jalovice	krmný deň

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Nakoľko družstvo pozná skutočné vlastné náklady daného roku približne v marci nasledujúceho roku. Oceňovanie v bežnom účtovnom období uskutočňuje na základe kalkulácie predchádzajúceho účtovného obdobia. Po zistení skutočných vlastných nákladov pre daný druh zvierat sú zvieratá v zásobách prepočítavané v prípadoch, ak rozdiely sú z hľadiska družstva významné. V nasledujúcich tabuľkách sú uvedené položky nákladov v jednotlivých rokoch.

3.6.2.1 Kalkulácie výkonu 701 –Teľatá do 3 mesiacov

Tabuľka 16 Položky nákladov plánovej a výslednej kalkulácie výkonu 701 Teľatá do 3 mesiacov na rok 2016

701 Teľatá do 3 mesiacov	Plánová kalkulácia 2016 ²⁴		Výsledná kalkulácia 2016	
	v € spolu	na 1 kg	v € spolu	na 1 kg
Spotreba PHM	1 362,77	0,05	1 289,49	0,03
Nakúpené krmivá	37 260,80	1,26	37 434,15	1,01
Náhradné diely	339,64	0,01	527,83	0,01
Mazadlá	0,00	0,00	3,74	0,00
Lieky a dezinfekčné prostriedky	10 423,85	0,35	7 390,10	0,20
Ostatný materiál	87,99	0,00	42,73	0,00
Pracovné ochranné odevy	0,00	0,00	132,80	0,00
Opravy strojov	0,00	0,00	3 968,90	0,11
Veterinárne výkony	116,00	0,00	0,00	0,00
Asanácia kadáverov	250,60	0,01	143,08	0,00
Základné mzdy	13 949,94	0,47	16 836,80	0,45
Pohyblivé mzdy	888,54	0,03	2 524,00	0,07
Náhrady a ostatné mzdy	4 256,06	0,14	4 394,07	0,12
Náhrady pri PN	6,77	0,00	108,07	0,00
Zákonné sociálne poistenie	6 542,71	0,22	8 194,53	0,22
Finančný príspevok na stravu 55 %	226,38	0,01	164,01	0,00
Daň zo stavieb	36,96	0,00	36,96	0,00
Zmluvné poistenie majetku	193,41	0,01	193,39	0,01
Zmluvné poistenie zvierat	203,00	0,01	200,52	0,01

²⁴ Plánová kalkulácia roku 2016 vychádza zo skutočných vlastných nákladov roku 2015

Odpisy DHM	4 333,56	0,15	4 333,56	0,12
Externé náklady spolu	80 478,98	2,72	87 918,73	2,37
VP traktorové práce	2 171,14	0,07	4 004,60	0,11
VP práce ťažkých mechanizmov	1 122,26	0,04	204,58	0,01
VP opravy	441,00	0,01	2 180,80	0,06
VP skladová prirážka na vl. výrobky	380,92	0,01	448,42	0,01
VP skladová prirážka na nak. mat.	3 418,10	0,12	3 247,93	0,09
Réžia ŽV	9 504,06	0,32	10 788,13	0,29
Závodová réžia	2 456,76	0,08	3 677,18	0,10
Réžia CPR	6 571,97	0,22	7 088,42	0,19
Vnútropodnikové náklady	26 066,21	0,88	31 640,06	0,85
Tržba za zvieratá – selekcie	2 120,50	1,99	137,20	0,70
Tržby spolu	2 120,50	0,00	137,20	0,00
Alikvotná časť inv. dot. na rek. stav.	1 732,44	0,06	1 732,44	0,05
Ostatné prevádzkové výnosy spolu	1 732,44	0,06	1 732,44	0,05
Produkcia ŽV vedľajší výrobok	3 525,21	9,19	3 541,00	9,50
Predaj zvierat	1 707,20	1,60	321,44	1,64
Spotreba vlastných krmív	19 043,70	0,64	22 442,10	0,60
Úhyn zvierat	1 424,00	0,05	194,80	0,01
Manká a škody do normy	0,00	0,00	0,00	0,00
Príchovky – narodenie	20 928,00	1,60	28 595,70	2,67
Prírastky zvierat	47 321,60	1,60	99 249,24	2,67
Zmena stavu zásob	68 643,61	2,32	108 427,60	2,92
Výnosy spolu	72 496,55	2,45	110 297,24	2,97
Objem produkcie výkonu				
<i>Produkcia hlavného výrobku v m.j.</i>	<i>29 576,00</i>	<i>-</i>	<i>37 172,00</i>	<i>-</i>
<i>Produkcia vedľajšieho výrobku v m.j.</i>	<i>383,69</i>	<i>-</i>	<i>372,74</i>	<i>-</i>
<i>Vedľajší výrobok zvierat kg/ks-narod.</i>	<i>13 080,00</i>	<i>406</i>	<i>10 710,00</i>	<i>357</i>
<i>Počet krmných dní</i>	<i>47 960,00</i>	<i>-</i>	<i>46 591,00</i>	<i>-</i>
<i>Predaj zvierat kg/ks</i>	<i>1 067,00</i>	<i>13</i>	<i>196</i>	<i>5</i>

Úhyn zvierat kg/ks/€	890,00	19	120,00	4
----------------------	--------	----	--------	---

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva.

Pri vyčíslení celkových prevádzkových nákladov daného roku sa postupuje nasledovne:

Tabuľka 17 Prevádzkové náklady výkonu 701 Teľatá do 3 mesiacov

Výpočet prevádzkových nákladov výkonu 701 Teľatá do 3 mesiacov	Náklady roku 2015 (plánová kalkulácia)	Skutočné vlastné náklady 2016
+externé náklady	+ 80 478,98	+ 87 918,75
+vnútropodnikové náklady	+ 26 066,21	+ 31 640,06
+spotreba vlastných krmovín	+ 19 043,70	+ 22 442,00
+manká do normy prirodzených úbytkov	+ 0,00	+ 0,00
PREVÁDZKOVÉ NÁKLADY	= 125 588,89	= 141 980,81

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Následne sú od upravených prevádzkových nákladov odpočítané celkové náklady na vedľajší výrobok, ktorými sú hnoj a močovka. Keďže sa družstvo rozhodlo nezapočítavať náklady na správnu réžiu do ocenenia zásob, je u každého výkonu potrebné odpočítať aj celopodnikovú réžiu a závodovú réžiu.

Tabuľka 18 Výpočet vlastných nákladov na výkon 701 Teľatá do 3 mesiacov

+ prevádzkové náklady	125 588,98	141 980,81
- produkcia vedľajšieho výrobku ŽV	-3525,21	-3541,00
- celopodniková réžia	-6571,97	-7088,42
- závodová réžia	-2456,76	-3677,18
VLASTNÉ NÁKLADY VÝROBY	= 113 034,95	=127 674,21

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva.

Vnútropodniková cena jedného kilogramu prírastku alebo jedného kilogramu príchovku sa vypočíta podľa nasledovného vzorca len v prípade výkonu 701 Teľatá do 3 mesiacov z dôvodu, že v inej kategórii už príchovky nevznikajú.

$$\text{Ocenenie kilogramu prírastku (príchovku)} = \frac{\text{Vlastné náklady výroby v €}}{(\text{produkcia v kg} + \text{hmotnosť príchovku})}$$

Vnútropodniková cena jedného kilogramu prírastku alebo jedného kilogramu príchovku je podľa plánovej kalkulácie roku 2016:

$$\text{Ocenenie kilogramu prírastku (príchovku)} = \frac{113\,034,96}{(29\,576 + 13\,080)} \doteq 2,65 \frac{\text{€}}{\text{kg}}$$

Vnútropodniková cena jedného kilogramu prírastku alebo jedného kilogramu príchovku je podľa skutočných vlastných nákladov roku 2016 počítaná rovnakým postupom:

$$\text{Ocenenie kilogramu prírastku (príchovku)} = \frac{127\,674,21}{(31\,172 + 10\,710)} \doteq 2,67 \frac{\text{€}}{\text{kg}}$$

Postup kalkulovania nákladov na jednotku hmotnosti je u každého výkonu podobný. Výnimkou sú len vysokoteľné jalovice, ktorých prírastok je počítaný na jeden kŕmny deň jalovice.

3.6.2.2 Kalkulácie výkonu 702 –Teľatá do 6 mesiacov

Tabuľka 19 Položky nákladov plánovej a výslednej kalkulácie výkonu 702 Teľatá do 6 mesiacov na rok 2016

702 Teľatá do 6 mesiacov	Plánová kalkulácia 2016		Výsledná kalkulácia 2016	
	v € spolu	na 1 kg	v € spolu	na 1 kg
Spotreba PHM	1 576,63	0,05	1 285,31	0,11
Nakúpené krmivá	16 009,92	0,52	17 666,91	1,58
Náhradné diely	18,30	0,00	0,00	0,00
Mazadlá	0,00	0,00	23,51	0,00
Lieky a dezinfekčné prostriedky	144,30	0,00	0,00	0,00
Ostatný materiál	141,10	0,00	69,16	0,01
Pracovné ochranné odevy	0,00	0,00	70,80	0,01
Spotreba elektriny	2 009,80	0,07	2 714,12	0,24
Veterinárne výkony	29,80	0,00	0,00	0,00
Asanácia kadáverov	44,80	0,00	36,40	0,00
Základné mzdy	8 278,60	0,27	2 276,42	0,20
Pohyblivé mzdy	358,14	0,01	0,00	0,00
Náhrady a ostatné mzdy	209,54	0,01	-31,35	0,00
Zákonné sociálne poistenie	3 064,01	0,10	772,66	0,07

Finančný príspevok na stravu 55%	92,40	0,00	0,00	0,00
Daň zo stavieb	65,74	0,00	65,74	0,01
Zmluvné poistenie majetku	112,97	0,00	112,97	0,01
Zmluvné poistenie zvierat	743,52	0,02	235,60	0,02
Odpisy DHM	1 964,76	0,06	1 964,76	0,18
Externé náklady spolu	34 864,33	1,14	27 263,01	2,43
VP traktorové práce	2 363,02	0,08	4 222,50	0,38
VP práce ťažkých mechanizmov	867,51	0,03	170,60	0,02
VP práce nákladnej dopravy	306,72	0,01	0,00	0,00
VP opravy	342,00	0,01	0,00	0,00
VP skladová prirážka na vl. výrobky	474,00	0,02	421,33	0,04
VP skladová prirážka na nak. mat.	1 196,54	0,04	1 309,16	0,12
Réžia ŽV	7 283,13	0,24	2 915,71	0,26
Závodová réžia	1 882,66	0,06	993,83	0,09
Réžia CPR	5 036,22	0,16	1 915,79	0,17
Vnútropodnikové náklady	19 751,80	0,65	11 948,92	1,07
Tržba za zvieratá – dodávka	10,00	0,49		0,26
Tržba za zvieratá – selekcie	117,60		246,40	
Tržby spolu	127,60	0,00	246,40	0,00
Produkcia ŽV vedľajší výrobok	2 701,43	9,19	956,98	9,50
Predaj zvierat	403,00	1,55	946,88	1,00
Spotreba vlastných krmív	26 250,68	0,86	21 066,46	1,88
Úhyn zvierat	957,05	0,03	194,80	0,02
Manká a škody do normy	0,00	0,00	0,00	0,00
Prírastky zvierat	45 829,50	1,50	56 648,16	5,06
Zmena stavu zásob	20 920,20	0,68	35 397,00	3,16
Výnosy spolu	21 047,80	0,69	35 643,40	3,18
Objem produkcie výkonu				
<i>Produkcia hlavného výrobku v m.j.</i>	30 553,00	-	11 204,00	-
<i>Produkcia vedľajšieho výrobku v m.j.</i>	294,03	-	100,73	-
<i>Vedľajší výrobok zvierat kg/ks-narod.</i>	-	406	-	357

Počet kŕmnych dní	36 753,00	-	12 592,00	-
Predaj zvierat kg/ks	260,00	13	946,88	5
Úhyn zvierat kg/ks/€	615,00	19	120	4

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Tabuľka 20 Prevádzkové náklady výkonu 702 Teľatá do 6 mesiacov

Výpočet prevádzkových nákladov výkonu 702 Teľatá do 6 mesiacov	Náklady roku 2015 (plánová kalkulácia)	skutočné vlastné náklady 2016
+externé náklady	+ 34 864, 34	+ 27 263,01
+vnútropodnikové náklady	+ 19 751, 80	+ 11 948,92
+spotreba vlastných krmovín	+ 26 250, 68	+ 21 066,46
+manká do normy prirodzených úbytkov	+ 0,00	+ 0,00
PREVÁDZKOVÉ NÁKLADY	= 80 866,82	= 60 278,39

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Tabuľka 21 Výpočet vlastných nákladov na výkon 702 Teľatá do 6 mesiacov

+ prevádzkové náklady	80 866,82	60 278,39
- produkcia VV ŽV	- 2 701,43	- 956,98
- celopodniková réžia	- 5 036,22	- 1 915,70
- závodová réžia	- 1 882,66	- 993,83
VLASTNÉ NÁKLADY VÝROBY	= 71 246,51	= 56 411,88

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Na výpočet ocenenia prírastku je použitý nasledovný vzorec, pomocou ktorého sú vypočítané hmotnostné prírastky zvierat. V ďalších kategóriách chovu zostáva nezmenený.

$$\text{Ocenenie kilogramu prírastku hmotnosti} = \frac{\text{Vlastné náklady výroby v €}}{\text{produkcia v kg}}$$

Vnútropodniková cena jedného kilogramu prírastku podľa plánovej kalkulácie roku 2016:

$$\text{Ocenenie kilogramu prírastku hmotnosti} = \frac{71\,246,61}{30\,553} \doteq 2,34 \frac{\text{€}}{\text{kg}}$$

Vnútropodniková cena jedného kilogramu prírastku podľa skutočných vlastných nákladov roku 2016:

$$\text{Ocenenie kilogramu prírastku hmotnosti} = \frac{56\,411,88}{11\,204} \doteq 5,04 \frac{\text{€}}{\text{kg}}$$

3.6.2.3 Kalkulácie výkonu 708 –Hovädzí dobytok vo výkrme

Tabuľka 22 Položky nákladov plánovej a výslednej kalkulácie výkonu 708 – Hovädzí dobytok vo výkrme na rok 2016

708 Hovädzí dobytok vo výkrme	Plánová kalkulácia 2016		Výsledná kalkulácia 2016	
	v € spolu	na 1 kg	v € spolu	na 1 kg
Spotreba PHM	6 526,12	0,11	5 802,01	0,14
Nakúpené krmivá	9 030,02	0,15	7 469,65	0,18
Náhradné diely	162,95	0,00	6,00	0,00
Lieky a dezinfekčné prostriedky	146,71	0,00	66,72	0,00
Spotreba elektriny	1 004,89	0,02	885,37	0,02
Asanácia kadáverov	79,80	0,00	113,40	0,00
Základné mzdy	5 290,55	0,09	11 020,01	0,26
Pohyblivé mzdy			1 025,05	0,02
Náhrady a ostatné mzdy	13,73	0,00	2 410,36	0,06
Zákonné sociálne poistenie	1 837,95	0,03	5 005,16	0,12
Finančný príspevok na stravu 55%	0,00	0,00	9,24	0,00
Daň zo stavieb	267,11	0,00	267,11	0,01
Zmluvné poistenie majetku	172,09	0,00	172,09	0,00
Zmluvné poistenie zvierat	2 199,80	0,04	1 042,56	0,02
Externé náklady spolu	26 731,72	0,44	35 294,73	0,85
VP traktorové práce	8 398,90	0,14	13 487,85	0,32
VP práce ťažkých mechanizmov	6 194,03	0,10	6 749,37	0,16
VP skladová prirážka na vl. výrobky	1 208,17	0,02	2 523,66	0,06
VP skladová prirážka na nak. mat.	912,22	0,02	818,02	0,02
Réžia ŽV	5 823,25	0,10	8 691,61	0,21
Závodová réžia	2 746,06	0,05	2 962,57	0,07
Réžia CPR	7 345,88	0,12	5 710,89	0,14
Vnútro podnikové náklady	32 628,51	0,54	40 943,97	0,98
Tržba za zvieratá – dodávka	388 460,79	2,19	118 026,60	2,27
Tržba za zvieratá – selekcie	874,50		1 023,60	
Tržby spolu	389 335,29		119 050,20	
Platba na výkrm HD	10 636,84	0,18	6 470,50	0,16

Ostatné prevádzkové výnosy spolu	10 636,84	0,18	6 470,50	0,16
Produkcia ŽV vedľajší výrobok	16 588,80	9,28	12 012,34	9,60
Predaj zvierat	226 933,10	1,28	89 856,79	1,71
Spotreba vlastných krmív	61 385,57	1,01	58 458,17	1,40
Úhyn zvierat	653,40	0,01	1 359,10	0,03
Manká a škody do normy	4 244,75	0,07		
Prírastky zvierat	66 800,80	1,10	67 987,30	1,63
Zmena stavu zásob	-209 827,22	-3,46	-69 674,42	-1,67
Výnosy spolu	190 144,91	3,13	55 846,28	1,34
Objem produkcie výkonu				
<i>Produkcia hlavného výrobku v m.j.</i>	<i>60 728,00</i>	<i>-</i>	<i>41 710,00</i>	<i>-</i>
<i>Produkcia vedľajšieho výrobku v m.j.</i>	<i>1 786,95</i>	<i>-</i>	<i>1 251,29</i>	<i>-</i>
<i>Počet kŕmnych dní</i>	<i>59 565,00</i>	<i>-</i>	<i>41 710,00</i>	<i>-</i>
<i>Predaj zvierat kg/ks</i>	<i>177 448,00</i>	<i>380</i>	<i>52 425,00</i>	<i>125</i>
<i>Úhyn zvierat kg/ks/€</i>	<i>510,00</i>	<i>3,00</i>	<i>810,00</i>	<i>3,00</i>

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva.

Tabuľka 23 Prevádzkové náklady výkonu 708 Hovädzí dobytok vo výkrme

Výpočet prevádzkových nákladov výkonu 708 Hovädzí dobytok vo výkrme	Náklady roku 2015 (plánová kalkulácia)	Skutočné vlastné náklady 2016
+externé náklady	+ 26 731,72	+ 35 294,73
+vnútropodnikové náklady	+ 32 628,51	+ 40 943,97
+spotreba vlastných krmovín	+ 61 385,57	+ 58 458,17
+manká do normy prirodzených úbytkov	+ 4 244,75	+ 0,00
PREVÁDZKOVÉ NÁKLADY	= 124 990,55	= 134 696,87

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Tabuľka 24 Výpočet vlastných nákladov na výkon 708 Hovädzí dobytok vo výkrme

+ prevádzkové náklady	124 990, 55	134 696,87
- produkcia VV ŽV	- 16 588,80	- 12 012,34
- celopodniková réžia	- 7 345,88	- 5 710,89
- závodová réžia	- 2 746,06	- 2 962,57
VLASTNÉ NÁKLADY VÝROBY	= 98 309,81	= 114 0116,07

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Vnútropodniková cena jedného kilogramu prírastku podľa plánovej kalkulácie roku 2016:

$$\text{Ocenenie kilogramu prírastku hmotnosti} = \frac{98\,309,81}{60\,728} \doteq 1,63 \frac{\text{€}}{\text{kg}}$$

Vnútropodniková cena jedného kilogramu prírastku podľa skutočných vlastných nákladov roku 2016:

$$\text{Ocenenie kilogramu prírastku hmotnosti} = \frac{114\,011,06}{41\,710} \doteq 2,73 \frac{\text{€}}{\text{kg}}$$

3.6.2.4 Kalkulácie výkonu 713 – Mladý hovädzí dobytok

Tabuľka 25 Položky nákladov plánovej a výslednej kalkulácie výkonu 713 – Mladý hovädzí dobytok na rok 2016

713 Mladý hovädzí dobytok	Plánová kalkulácia 2016		Výsledná kalkulácia 2016	
	v € spolu	na 1 kg	v € spolu	na 1 kg
Spotreba PHM	6 284,19	0,08	5 945,98	0,08
Nakúpené krmivá	5 373,66	0,07	5 007,04	0,07
Náhradné diely	196,70	0,00	40,20	0,00
Lieky a dezinfekčné prostriedky	28,48	0,00	139,85	0,00
Inseminačné dávky	5 479,11	0,07	4 838,47	0,07
Ostatný materiál	362,26	0,00	62,97	0,00
Pracovné ochranné odevy	0,00	0,00	70,80	0,00
Spotreba elektriny	1 004,88	0,01	774,12	0,01
Inseminácia HD	1 754,00	0,02	1 091,00	0,02
Asanácia kadáverov	152,60	0,00	0,00	0,00
Spracovanie rozborov a vzoriek	0,00	0,00	1 673,35	0,02
Základné mzdy	7 965,90	0,10	11 699,83	0,17
Pohyblivé mzdy	654,85	0,01	633,90	0,01
Náhrady a ostatné mzdy	5 949,95	0,08	927,63	0,01
Náhrady pri PN	135,87	0,00	0,00	0,00
Zákonné sociálne poistenie	5 051,36	0,07	5 092,57	0,07
Odchodné	0,00	0,00	733,94	0,01
Finančný príspevok na stravu 55%	180,18	0,00	161,70	0,00
Daň zo stavieb	135,37	0,00	135,37	0,00
Zmluvné poistenie majetku	118,68	0,00	118,68	0,00
Zmluvné poistenie zvierat	1 528,76	0,02	1 474,20	0,02

Odpisy DHM	2 064,00	0,03	2 064,00	0,03
Externé náklady spolu	44 420,80	0,57	42 685,60	0,60
VP traktorové práce	8 883,16	0,11	14 649,49	0,21
VP práce ťažkých mechanizmov	6 103,74	0,08	7 594,45	0,11
VP opravy	1 549,00	0,02	1 712,00	0,02
VP skladová prirážka na vl. výr.	1 617,10	0,02	1 639,81	0,02
VP skladová prirážka na nak. mat.	1 037,96	0,01	1 005,76	0,01
Réžia ŽV	12 351,38	0,16	14 313,60	0,20
Závodová réžia	3 192,78	0,04	4 878,86	0,07
Réžia CPR	8 540,87	0,11	9 404,86	0,13
Vnútropodnikové náklady	43 275,99	0,56	55 198,83	0,78
Tržba za zvieratá – dodávka	8 638,90	1,33	36 124,00	2,05
Tržba za zvieratá – selekcie	662,60		910,00	
Tržby spolu	9 301,50	0,00	37 034,00	0,00
Platba na výkrm HD	21 158,04	0,27	12 827,49	0,18
Ostatné prevádzkové výnosy spolu	21 158,04	0,27	12 827,49	0,18
Produkcia ŽV vedľajší výrobok	24 975,74	9,05	25 610,02	9,35
Predaj zvierat	10 206,97	1,45	31 865,90	1,76
Spotreba vlastných krmív	81 760,36	1,06	81 990,58	1,16
Úhyn zvierat	1 630,70	0,02	0,00	0,00
Prírastky zvierat	108 407,60	1,40	139 786,02	1,98
Zmena stavu zásob	39 785,31	0,51	51 539,56	0,73
Výnosy spolu	70 244,85	0,91	101 401,05	1,44
Objem produkcie výkonu				
<i>Produkcia hlavného výrobku v m.j.</i>	<i>77 434,00</i>	<i>-</i>	<i>70 599,00</i>	<i>-</i>
<i>Produkcia vedľajšieho výrobku v m.j.</i>	<i>2 760,24</i>	<i>-</i>	<i>2 737,61</i>	<i>-</i>
<i>Počet krmných dní</i>	<i>89 040,00</i>	<i>-</i>	<i>88 310,00</i>	<i>-</i>
<i>Predaj zvierat kg/ks</i>	<i>7 020,00</i>	<i>15,00</i>	<i>18 063,00</i>	<i>46,00</i>
<i>Úhyn zvierat kg/ks/€</i>	<i>1 120,00</i>	<i>6,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Tabuľka 26 Prevádzkové náklady výkonu 713 Jalovice do 2 rokov za rok 2016

Výpočet prevádzkových nákladov výkonu 713 Jalovice do dvoch rokov	Náklady roku 2015 (plánová kalkulácia)	Skutočné vlastné náklady 2016
+externé náklady	+ 44 420,80	+ 42 483,59
+vnútropodnikové náklady	+ 43 275,99	+ 55198, 83
+spotreba vlastných krmovín	+ 81 760,36	+ 81 990,58
+manká do normy prirodzených úbytkov	+ 0,00	+ 0,00
PREVÁDZKOVÉ NÁKLADY	= 169 457,15	= 179 673,00

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Tabuľka 27 Výpočet vlastných nákladov na výkon 713 Jalovice do 2 rokov

+ prevádzkové náklady	169 457,15	179 673,00
- produkcia VV ŽV	-24 975,74	-25 610,02
- celopodniková réžia	-8540,87	-9 404,86
- závodová réžia	-3192,78	-4 878,86
VLASTNÉ NÁKLADY VÝROBY	=132 747,76	=139 778,26

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Vnútropodniková cena jedného kilogramu prírastku podľa plánovej kalkulácie roku 2016:

$$\text{Ocenenie kilogramu prírastku hmotnosti} = \frac{132\,747,76}{77\,434} \doteq 1,72 \frac{\text{€}}{\text{kg}}$$

Vnútropodniková cena jedného kilogramu prírastku podľa skutočných vlastných nákladov roku 2016:

$$\text{Ocenenie kilogramu prírastku hmotnosti} = \frac{139\,778,26}{70\,599} \doteq 1,98 \frac{\text{€}}{\text{kg}}$$

3.6.2.5 Kalkulácie výkonu 705 –Vysokotel'né jalovice

Tabuľka 28 Položky nákladov plánovej a výslednej kalkulácie výkonu 705 Vysokotel'né jalovice pre rok 2016

705 Vysokotel'né jalovice	Plánová kalkulácia 2016		Výsledná kalkulácia 2016	
	v € spolu	na 1 KD	v € spolu	na 1 KD
Spotreba PHM	1 373,39	0,07	1 102,82	0,07
Nakúpené krmivá	19,92	0,00	228,93	0,01
Náhradné diely			1,33	0,00

Lieky a dezinfekčné prostriedky	2 166,61	0,10	280,48	0,02
Vystavenie potvrdenia – hodnotenie	1 352,06	0,06	2 451,68	0,15
Veterinárne výkony	39,26	0,00		0,00
Asanácia kadáverov	84,00	0,00		0,00
Základné mzdy	2 034,16	0,10	1 211,61	0,07
Zákonné sociálne poistenie	706,54	0,03	418,07	0,03
Zmluvné poistenie zvierat	524,84	0,03	275,20	0,02
Externé náklady spolu	8 300,78	0,40	5 970,12	0,37
VP traktorové práce	2 139,50	0,10	3 411,30	0,21
VP práce ťažkých mechanizmov	1 087,83	0,05	0,00	0,00
VP skladová prirážka na vl. výrobky	470,44	0,02	385,77	0,02
VP skladová prirážka na nak. mat.	230,82	0,01	90,87	0,01
Réžia ŽV	3 715,93	0,18	3 397,69	0,21
Závodová réžia	960,55	0,05	1 158,12	0,07
Réžia CPR	2 569,53	0,12	2 246,50	0,14
Vnútropodnikové náklady	11 174,60	0,54	10 690,25	0,66
Aktivácia zvierat	97 648,79		53 675,13	
Tržba za zvieratá - dodávka	256 505,00	2,63	118 400,00	2,91
Tržba za zvieratá - selekcie	399,00		0,00	
Tržby za plemenárske práce	6 266,67	0,30	0,00	0,00
Tržby spolu	360 819,46	0,00	172 075,13	0,00
Produkcia ŽV vedľajší výrobok	8 583,59	9,16	6 945,62	9,47
Predaj zvierat	151 370,76	1,55	81 774,03	2,01
Spotreba vlastných krmív	23 521,31	1,13	19 288,48	1,18
Úhyn zvierat	925,63	0,04	0,00	0,00
Vzrastový prírastok zvierat	10 417,00	0,50	25 597,28	1,57
Prevod zvierat do základného stáda	97 648,79	4,69	53 675,13	3,29
Zmena stavu zásob	-254 465,90	-12,21	-122194,74	-7,49
Výnosy spolu	106 353,56	5,10	49 880,39	3,06
Objem produkcie výkonu				
<i>Produkcia hlavného výrobku v m.j.</i>	20 834,00	-	16 304,00	-

Produkcia vedľajšieho výrobku v m.j.	937,53	-	733,69	-
Počet kŕmnych dní	20 834,00	-	16 304,00	-
Predaj zvierat kg/ks	97 770,00	163,00	40 700,00	74,00
Úhyn zvierat kg/ks/€	600,00	1,00	-	-

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

V prípade vysokoteľných jalovic má význam zisťovať výlučne vzrastový prírastok. Stanovenou kalkulačnou jednotkou u týchto zvierat je kŕmny deň.

Tabuľka 29 Prevádzkové náklady výkonu 705 Vysokoteľné jalovice

Výpočet prevádzkových nákladov výkonu 705 Vysokoteľné jalovice	Náklady roku 2015 (plánová kalkulácia)	Skutočné vlastné náklady 2016
+externé náklady	+ 8 300,78	+ 5 970,12
+vnútropodnikové náklady	+ 11 174,61	+ 10 676,23
+spotreba vlastných krmovín	+ 23 521,31	+ 19 288,48
+manká do normy prirodzených úbytkov	+ 0,00	+ 0,00
PREVÁDZKOVÉ NÁKLADY	= 42 996,70	= 35 934,83

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Tabuľka 30 Výpočet vlastných nákladov na výkon 705 Vysokoteľné jalovice

+ prevádzkové náklady	42 996,70	35 934, 83
- produkcia VV ŽV	- 8 583,59	- 6 945,62
- celopodniková réžia	- 2 569,53	- 2 232,48
- závodová réžia	- 960,55	- 1 158,12
VLASTNÉ NÁKLADY VÝROBY	= 30 883,03	= 25 598,61

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Náklady jedného kŕmneho dňa je možné vypočítať podľa nasledovného vzorca:

$$\text{Vzrastový prírastok na 1 KD} = \frac{\text{Vlastné náklady výroby v €}}{\text{počet kŕmnych dní}}$$

Vnútropodniková cena jedného kŕmneho dňa podľa plánovej kalkulácie roku 2016:

$$\text{Vzrastový prírastok na 1 KD} = \frac{30\,883,02}{20\,834} \doteq 1,49 \frac{\text{€}}{\text{KD}}$$

Vnútropodniková cena jedného kŕmneho dňa podľa skutočných vlastných nákladov roku 2016:

$$\text{Vzrastový prírastok na 1 KD} = \frac{25\,598,61}{16\,304} \doteq 1,57 \frac{\text{€}}{\text{KD}}$$

3.7 Porovnanie oceňovania v rokoch 2015 a 2016

Na základe vypočítaných vnútropodnikových cien jednotlivých chovov zvierat, je možné uskutočniť následné porovnanie ocenenia v rokoch.

Tabuľka 31 Prehľad cien na jednotku produkcie v rokoch 2015 a 2016

Kategória zvierat		Cena za kg ROC 2015	Cena za kg VN 2015 (východisko pre rok 2016)	Cena za kg VN za rok 2016
Teľatá do 3 mes.	Narodenie – príchovok a prírastok	1,60	2,65	2,67
	Priemerná cena z konečného stavu	1,60	2,65	2,67
Teľatá do 6 mes.	Prírastok v kg	1,50	2,34	5,04
	Priemerná cena z konečného stavu	1,55	2,58	3,25
Mladý hovädzí dobytok – jalovice	Prírastok v kg	1,40	1,72	1,98
	Priemerná cena z konečného stavu	1,46	1,79	2,02
Výkrm hovädzieho dobytku	Prírastok v kg	1,10	1,63	2,73
	Priemerná cena z konečného stavu	1,30	1,96	2,73
Vysokoteľné jalovice	1 kŕmny deň (KD)	0,50	1,49	1,57

Zdroj: vlastné spracovanie podľa internej smernice družstva

Z uvedenej tabuľky č. 31 však vyplýva, že ocenenie prírastkov a príchovkov zvierat vo vlastných nákladoch je vyššie ako ocenenie v ROC, čo mapuje situáciu v živočíšnej výrobe na Slovensku, keď výrobné náklady sú podstatne vyššie ako realizačné ceny. V prípade ROC, ktorá bola v družstve stanovená boli výsledky jednotlivých rokov porovnateľné. Družstvo však počas týchto rokov zisťovalo aj výšku vlastných nákladov pre jednotlivé výkony. Vnútropodniková cena stanovená na úrovni skutočných vlastných nákladov pre jednotlivé výkony nebola do roku 2015 v účtovníctve zohľadňovaná. Družstvo ju do roku 2015 vypočítavalo pre každý výkon výlučne len pre informatívne účely.

V prípade ocenenia vlastnými nákladmi bude cena za kilogram či krmný deň kolísať v každom roku. Toto kolísanie bude spôsobené špecifikami poľnohospodárstva. V prípade zvierat je spotreba vlastného krmiva podstatným vstupom do ocenenia zvierat. Bežne v praxi funguje spôsob, keď produkciu rastlinnej výroby minulého roku spásajú zvieratá v ďalšom roku. V prípade že v jednom roku sú klimatické podmienky nepriaznivé, je sucho, družstvo musí zavlažovať. Tak stúpajú náklady, ktoré sa premietnu v ocenení poľnohospodárskych komodít rastlinnej výroby, ktoré sú z časti zároveň aj krmivami pre zvieratá z vlastného chovu. Tie následne vstúpia do ocenenia zvierat a každým rokom ich cenu ovplyvnia.

3.7.1 Porovnanie oceňovania plánovou a výslednou kalkuláciou

Od roku 2016 pristúpilo družstvo na oceňovanie príchovkov a prírastkov zvierat prostredníctvom vnútropodnikových cien stanovených na základe kalkulácie. Ako východisko pre oceňovanie počas bežného účtovného obdobia roku 2016 využíva družstvo kalkulácie roku 2015 ako plánové.

Tabuľka 32 Porovnanie ocenenia plánovou kalkuláciou a skutočnými vlastnými nákladmi roku 2016

Kategórie	Plán €/kg/	Skutočnosť €/kg	Prírastky KG, KD	Plánované náklady	Skutočné náklady	Rozdiel
Teľatá príchovky	2,65	2,67	10 710	28 381,50	28 595,70	214,20
Teľatá do 3 mesiacov prírastky	2,65	2,67	37 172	98 505,80	99 249,24	743,44
Teľatá do 6 mesiacov	2,34	5,04	11 204	26 217,36	56 468,16	30 250,80
Hovädzí dobytok vo výkrme	1,63	2,73	41 710	67 987,30	113 868,30	45 881,00
Jalovice do 2 rokov	1,72	1,98	70 599	121 430,28	139 786,02	18 355,74
Vysokoteľné jalovice	1,49	1,57	16 304	24 292,96	25 597,28	1 304,32
SPOLU				366 815,20	463 564,70	96 749,50

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Z tabuľky č. 33 je možné konštatovať, že sa ocenenie skutočnými vlastnými nákladmi u niektorých kategórií zvierat na jednotku produkcie (1 kd/1 kg) pomerne dosť líši od ceny stanovenej na základe plánovej kalkulácie, družstvo sa v roku 2016 rozhodlo pristúpiť k preценeniu zásob vlastnej výroby na skutočné vynaložené náklady roku 2016 aj v prípade, že celkový rozdiel medzi plánovou kalkuláciou a výslednou kalkuláciou z pohľadu družstva nie je možné považovať za významný.

3.8 Predajné ceny hovädzieho dobytká

Zrušenie oceňovacej veličiny malo za následok skutočnosť, že pri inventarizácii hovädzieho dobytká v čase, keď bol oceňovaný reprodukčnou obstarávacou cenou sa zistilo, že nie je potrebné tvoriť opravné položky. V kategóriách zvierat, ktoré sú v družstve držané za účelom predaja (výkrm býkov a vysokoteľné jalovice) boli predajné ceny vyššie ako ocenenie v účtovníctve. To však už neplatí pre rok 2016, kedy družstvo používa ako oceňovaciu veličinu vlastné náklady. Tieto náklady v podniku sú u väčšiny kategórií zvierat vždy vyššie ako je cena, za ktorú je možné zrealizovať predaj odberateľovi.

V súčasnosti v poľnohospodárstve neexistujú výkupné kvóty na žiadnu poľnohospodársku komoditu, či už je to mlieko, obilniny alebo mäso. Družstvo je odkázané výlučne na vývoj trhu, čím sú všetky jeho obchody závislé od úrovne realizačnej ceny jedného kilogramu či kusu zvieratá, ktorá sa môže líšiť pri každom predaji, či odberateľovi. Preto je zvykom družstva dojednať predajnú cenu s daným odberateľom. Realizačné ceny hovädzieho dobytká sú na Slovensku dlhodobo pod úrovňou vlastných nákladov a tým pádom je družstvo nútené predávať zvieratá so stratou alebo pristúpiť na obchodovanie s krajinami z Európskej únie.

V prípade kategórií zvierat, ktoré nie sú v družstve primárne určené na predaj (teľatá) je uskutočňovaný predaj výlučne v prípadoch, ak ide o choré kusy zvierat, ktoré nie sú vhodné na ďalšiu reprodukciu. Vtedy je možné hovoriť o takzvanej selekcii. V takomto prípade podnik uskutočňuje predaj postihnutých kusov hovädzieho dobytká na bitúnok Selice. Selekcia je z pohľadu poľnohospodárstva chápaná ako proces vykonávaný na ozdravenie chovu. Predaj z dôvodu selekcie nie je považovaný za hlavný účel podnikania, preto takto vyradené zvieratá sú predávané s výraznou stratou. U zvyšku zvierat nie je predpokladaný predaj, nakoľko sú v družstve chápané ako medzistupeň výroby, ktorý ďalej pokračuje vo výrobnom procese do vyšších kategórií chovu. Z týchto

dôvodov nie je opodstatnené vytvárať opravné položky k účtu 124 110 Teľatá, z dôvodu, že nie sú určené k predaju.

U zvierat v tých kategóriách, ktoré sú z pohľadu družstva chované za účelom predaja, ktorými sú vysokoteľné jalovice a jatočný býci je dôležité poznať realizačnú cenu. V prípade býkov sa ich cena odvíja od skutočnej hmotnosti, teda cena je nastavená na jeden kilogram živej váhy zvierat'a. V prípade vysokoteľných jalovic je cena stanovená na jeden kus. V družstve je zisťovanie realizačnej ceny stanovené na základe prvých faktúr daného roka, pričom do úvahy sa berú faktúry za býkov, ktorý dosiahli jatočnú hmotnosť.

Tabuľka 33 Vybrané vystavené faktúry za predaj hovädzieho dobytku vo výkrme v roku 2016

Číslo faktúry	Množstvo v ks	Hmotnosť v kg	Fakturovaná suma v €	Realizačná cena €/kg
1608501	25	16 328	31 023,38	1,90
1609007	3	1 861	3 535,90	1,90
1602007	3	1 711	3 250,90	1,90
1601024	3	1 767	3 357,30	1,90
1601014	1	714	1 356,60	1,90
1611004	3	2 106	4 001,40	1,90
1606006	10	6 242	11 547,70	1,85
Priemerná realizačná cena	1,8928 $\div$ 1,90 €/kg			

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných údajov družstva

V dôsledku zistení, že v súčasnosti je ocenenie zásob vlastnej výroby - zvierat z vlastného chovu v účtovníctve vyššie, ako je jeho čistá realizačná hodnota, je družstvo povinné zaúčtovať opravné položky k zásobám vlastnej výroby. Opodstatnenosť tvorby opravných položiek je len ku tým kategóriám zvierat, ktoré sú určené na predaj. Povinnosť účtovať o opravných položkách v roku 2016 družstvu vznikla len u hovädzieho dobytku vo výkrme.

Pre dodržanie zásady opatrnosti družstvo vytvára opravnú položku ku kategórii zvierat hovädzí dobytok vo výkrme, ktorého cena za kilogram je vo výške 2,73 €, zatiaľ čo realizačná cena jedného kilogramu je okolo 1,90 €. Preto je opodstatnené vytvoriť opravnú

položku vo výške rozdielu ocenenia v účtovníctve a čistej realizačnej hodnoty. Zaúčtovaním opravnej položky sa zníži hodnota zvierat, čo má za následok zreálnenie verného a pravdivého obrazu o finančnej situácii družstva.

Predajná cena: 1,90

Ocenenie v účtovníctva: 2,70

Výška rozdielu: 0,83

Účtovný prípad	SUMA	MD D
Tvorba opravnej položky 0,83 €/kg x 44 220 kg	36 702,60 €	614 500 / 195 000

V prípade jalovic, ktoré sú taktiež chovom určeným na predaj nedochádza k predaju pod cenou. Vysokoteľné jalovice z družstva sú vo väčšine prípadov predávané tureckému odberateľovi. Predaj sa uskutočňuje v podstatne vyšších cenách ako je ich ocenenie v účtovníctve, čo nie je dôvodom na účtovanie opravných položiek.

Tabuľka 34 Vybrané vystavené faktúry za predaj vysokoteľných jalovic v roku 2016

Číslo faktúry	Množstvo v ks	Hmotnosť v kg	Fakturovaná suma v €	Realizačná cena €/ks
1604008	26	14 300	41 600	1 600
1606014	18	9 900	28 800	1 600
1609020	13	7 150	20 800	1 600
1609020	17	9 350	27 200	1 600
Priemerná realizačná cena	1 600 € / 1 ks			

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Hodnota vysokoteľných jalovic v účtovníctve je ovplyvnená cenami všetkých kategórií, nakoľko nimi jalovice prechádzajú. Priemerná cena z konečného stavu na účte vysokoteľných jalovic je 1 155, 40 €/ks. V takomto prípade je zrejmé, že realizačná cena je vyššia ako je ocenenie v účtovníctve, preto sa o opravných položkách k vysokoteľným jaloviciam neúčtuje. Kategória vysokoteľných jalovic je ziskovou kategóriou družstva.

Pomocou tvorby opravných položiek k zásobám družstvo zabezpečí zreálnenie verného a pravdivého obrazu o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovania. Zaúčtovaním

3.9 Kolobeh zvierat v účtovníctve družstva v hodnotovom vyjadrení

Na základe uvedených informácií o spôsobe oceňovania je možné na praktických príkladoch uviesť číselné vyjadrenie hodnoty jednotlivých druhov zvierat a spôsob ich oceňovania pri preradovaní z jednej kategórie do nasledujúcej na základe obratovej súpisky za rok 2016 v ocenení vo výške vlastných nákladov.

Z dôvodu, že účtovných operácií týkajúcich sa zvierat je počas roka veľké množstvo, vybraným obdobím účtovania bude mesiac december roku 2016 v ocenení skutočných vlastných nákladov. Číselné údaje uvádzané pri výpočtoch sú prevzaté z prílohy č. 1. Obratová súpiska zvierat za rok 2016. Na pochopenie problematiky je potrebné porozumieť nasledovným výpočtom:

Výpočet hmotnosti príchovkov

O príchovkoch je účtované výlučne len v kategórii Teliat do 3 mesiacov. Na základe družstvom stanovenej hmotnosti pri narodení, ktorá je 30 kg je hodnotu príchovkov možné vypočítať nasledovne:

$$\text{„počet živonarodených zvierat} \times \text{hmotnosť stanovená pri narodení“}$$

Výpočet produkcie

U všetkých zvierat, u ktorých sú sledované hmotnostné prírastky, je postup na výpočet mesačnej produkcie rovnaký. Hmotnostný prírastok, tzv. produkciu za mesiac je možné vypočítať nasledovne:

$$\text{„priemerný denný prírastok hmotnosti zvierat} \times \text{počet kŕmnych dní“}$$

Výpočet vzrastových prírastkov vysokoteľných jalovíc

Jalovice, u ktorých je potvrdená teľnosť sú vedené ako vysokoteľné jalovice, u ktorých je od 5. mesiaca teľnosti až do otelenia zisťovaný výlučne vzrastový prírastok počítaný na jeden kŕmny deň. Výpočet vzrastového prírastku je nasledovný:

$$\text{„počet kŕmnych dní zvierat} \times \text{hodnota jedného kŕmneho dňa“}$$

Úbytok zvierat

Na ocenenie úbytkov zvierat sa využíva cena zistená zo skladovej evidencie metódou FIFO. Tá sa následne používa na ocenenie úbytkov v dôsledku vzniknutých mánk a škôd, vyradenie z dôvodu predaja zvierat alebo preradenia do inej kategórie, pričom v prípadoch, kedy k úbytku zvierat dochádza v dôsledku ich preradenia z jednej kategórie

chovu do inej sa cena zistená zo skladovej evidencie použije na úbytok zvierat z danej kategórie a následne aj ako cena prírustku vo vyššej kategórii chovu.

„hmotnosť zvieratá x ocenenie zistené zo skladovej evidencie metódou FIFO“

- **Účet 124 100 Teľatá do 3 mesiacov**

V mesiaci december družstvo zaznamenalo narodenie 58 kusov živonarodených teliat, ktoré sú pre družstvo príchovkami. V prípade ich oceňovania družstvo postupuje nasledovne:

Výpočet hmotnosti príchovkov = 58 ks x 30 kg = 1 740 kg

Na vyjadrenie ocenenie príchovkov použije družstvo vnútropodnikovú cenu za jeden kilogram živej váhy, ktorá je výsledkom kalkulácie. Cena príchovkov v účtovníctve sa vypočíta nasledovne:

Ocenenie príchovkov = 1 740 kg x 2, 67 €/kg = 4 645, 80 €

Keďže zvieratá postupom času rastú a zvyšujú svoju hmotnosť, je potrebné o týchto skutočnostiach v účtovníctve účtovať. Odborným zootechnikom je v podmienkach každého chovu stanovený priemerný denný prírustok hmotnosti zvieratá, vďaka ktorému je možné zálohovo účtovať o prírustku hmotnosti, teda o produkcií. Následne sa táto produkcia ocení cenou, ktorá je družstvu vypočítaná prostredníctvom kalkulácie nasledovne:

Hodnota produkcie v kilogramoch = 1,452 kg/ deň x 3983 kŕmnych dní = 5 783 kg

Hodnota prírustku produkcie v € = 5783kg x 2, 67 € = 15 440,61 €

V decembri roku 2016 došlo k úbytku zvierat v danej kategórii výlučne z dôvodu preradenia zvierat do vyššej kategórie chovu, a teda Teliat do 6 mesiacov. Toto preradenia sa uskutočňuje z dôvodu, že zvieratá dosiahli predpokladanú hmotnosť okolo 120 kg a ukončili výkrm prevažne živočíšnou stravou.

Úbytok zvierat z kategórie teľatá do 3 mesiacov bol ocenený metódou FIFO nasledovne:

Tabuľka 35 Prehľad jednotlivých úbytkov v mesiaci december 2016

KG	Jednotková cena úbytku v €	Celková hodnota úbytku v €
-1 803	2,67	-4 814,01

-1 662	2,67	-4 437,54
-1 583	2,67	-4226,61
-1 333	2,67	3559,11
-1 356	2,66	3 606,96
-7 737	-	20 644,23

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Daný úbytok sa následne v rovnakej výške musí prejavíť ako prírastok v inej kategórii zvierat, nakoľko táto kategória nie je tržnou kategóriou v podmienkach družstva.

K úbytku zvierat v danej kategórii môže dôjsť aj z dôvodu mánk či škôd vzniknutých na zvieratách. V takomto prípade je hodnota úbytku zvierat ocenená cenou zistenou metódou FIFO.

- **Účet 124 100 Tel'atá do 6 mesiacov**

V tejto kategórii je postup zisťovania prírastkov produkcie a jej ocenenia rovnaký ako v prípade teliat do 3 mesiacov. Rozdiel je len vo výške ceny jedného kilogramu prírastku hmotnosti zvierat'a, z dôvodu, že pre danú kategóriu sa zostavuje kalkulácia samostatne. Postup výpočtu je ale nezmenený:

Hodnota produkcie v kilogramoch = 0,700 kg/ deň x 1 260 kŕmnych dní = 882 kg

Hodnota prírastku produkcie v € = 882 kg x 5,04 €/ kg = 4 445, 28 €

Keďže v kategória teliat do 3 mesiacov došlo k úbytku zvierat v dôsledku preradenia, v tejto kategórii musí prísť k prírastku a to v rovnakom počte kusov, kilogramov a hodnoty. Po dosiahnutí 6. mesiaca života musia byť tel'atá prerozdelené v závislosti od pohlavia a preradené do prislúchajúcich chovov pre dané pohlavie.

Úbytok 48 kusov zvierat v dôsledku preradenia do nasledujúcich kategórií bol ocenený v cenách zistených metódou FIFO nasledovne:

Tabuľka 36 Úbytok teliat v mesiaci december 2016

KG	Jednotková cena úbytku	Celková hodnota úbytku v €	Pohlavie
-2 576	2,89 € /ks	-7 444,64	samce
-2 245	3,15 €/ks	-7 071,75	samce

- 1 159	2,90 €/ks	-3 361,10	samičky
-1 125	3,15 €/ks	- 3 543,75	samičky
-7 105	-	- 21 421, 24	spolu

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných materiálov družstva

Tieto úbytky sa následne prejavia ako prírastky v dvoch nasledujúcich kategóriách, nakoľko sú od tohto momentu delené podľa pohlavia. Z uvedenej tabuľky je zrejmé, že úbytok samcov v ocenení 14 516,39 €, čo predstavuje 4 821 kg bude ako prírastok zaznamenaný na účte 124 130 Výkrm hovädzieho dobytku. Úbytok samičiek v ocenení 6 904,85 € zodpovedajúci 2 284 kg sa v účtovníctve družstva premietne následne ako prírastok na účte 124 110 jalovice do dvoch rokov.

- **Účet 124 110 Jalovice do dvoch rokov**

V danej kategórii je účtovaný príjem samíc z kategórie chovu teliat do 6 mesiacov v ocenení, v akom sa uskutočnil úbytok z predošlej kategórie. Spôsob účtovania o produkcii hmotnosti u zvierat je rovnaký ako v kategóriách nižších chovov.

Produkcia v kilogramoch = 0,800 kg/ deň x 6 461 krmných dní = 5 169 kg

Hodnota prírastku produkcie € je = 5 169 kg x 1,98 € = 10 234,62 €

V kategórii jalovic do 2 rokov je účtované o preradení zvierat v dôsledku dosiahnutia 5. mesiaca teľnosti jalovice. Následne sú z tejto kategórie preradené do vysokoteľných jalovic tie kusy, u ktorých je brezivosť potvrdená. O úbytku spôsobenom preradením zvierat sa účtuje cenou zistenou metódou FIFO zo skladovej evidencie.

Účet 124 130 Výkrm hovädzieho dobytku

Do tejto kategórie sú z teliat do 6 mesiacov preradované výlučne len samci, ktorý do tejto kategórie vstupujú v ocenení, v ktorom boli z predošlej kategórie vyradený.

Produkcia v kilogramoch = 1,00 kg/ deň x 4 702 krmných dní = 4 702 kg

Hodnota prírastku produkcie = 4 702 kg x 2,73 €/ kg = 12 836, 46 €

- **Účet 124 120 Vysokoteľné jalovice**

Vysokoteľné jalovice sú jalovice, ktoré sa do tejto kategórii zvierat preradujú z kategórie jalovic do dvoch rokov pretože u nich nie je opodstatnené zisťovať prírastok na hmotnosti ale vzrastový prírastok z dôvodu, že ide o kravu, ktorá je teľná. U vysokoteľných jalovic sa

prírastky stanovujú na kŕmny deň, ktorého hodnota je stanovená vnútro podnikovou cenou vypočítanou na základe kalkulácie:

Hodnota produkcie v KD = 1 690 KD x 1, 57 €/KD = 2 653,30 €

U vysokoteľných jalovíc, ktoré sa nepredajú, je potrebné zaúčtovať preradenie do základného stáda ihneď po prvom otelení. Hodnota celkového ocenenia jalovice pri prevode do základného stáda je závislá od jej rastu a preradovania do vyšších kategórií chovu. V každej kategórii, ktorou zviera prechádza je cena stanovená na 1 kilogram hmotnosti iná. Cena jedného kusu jalovice sa v účtovníctve pohybuje na úrovni okolo 1 241 € / ks. V takomto ocenení sa následne aktivuje do základného stáda, kde sú odpisované.

Vysokoteľnými jalovica končí a zároveň i začína obrat zásob vlastnej výroby v družstve RaVOD Pata. Svojou rozmnožovacou schopnosťou produkujú nové zvieratá, ktoré následne prechádzajú celým výrobným procesom. Samotné jalovice sú následne po otelení zo zásob vyradené a ďalej sa v družstve o nich účtuje ako o dlhodobom hmotnom majetku v rámci základného stáda na účte 026 – Základné stádo a ťažné zvieratá.

Záver

Účelom diplomovej práce bolo preskúmať platnú účtovnú legislatívu a odborné príspevky v oblasti oceňovania a účtovania zásob vlastnej výroby v podmienkach podnikov zameriavajúcich sa na živočíšnu výrobu. Pre dôkladné naplnenie účelu diplomovej práce bolo potrebné určiť podnik, v podmienkach ktorého bude diplomová práca koncipovaná a problémové oblasti rozobrané. Takýmto podnikom sa pre účely spracovania práce stalo družstvo. Z tohto dôvodu som sa pri naplňaní prvotného cieľa, ktorým bolo preskúmanie dostupnej literatúry a definovanie základných pojmov, zamerala aj na priblíženie problematiky týkajúcej sa nielen zásob vlastnej výroby ale aj špecifik účtovania v poľnohospodárstve, s ktorými sa družstvá bežne stretávajú. Svoju pozornosť som preto zamerala aj na špecifiká oceňovania a zostavovania kalkulácií v poľnohospodárskych podnikoch a na účtovanie o zvieratách z vlastného chovu, ktoré sú vykazované v zásobách vlastnej výroby.

Podstatou práce nebolo základné pojmy vymedziť len teoreticky, ale podrobnejšie sa im venovať v kontexte konkrétnej existujúcej účtovnej jednotky, teda vybraného družstva RaVOD Pata.

Vlastná práca sa v úvode zameriava na predstavenie družstva, priblíženie jeho podnikateľskej činnosti vrátane štruktúry majetku ako aj dosahovaných výsledkov v oblasti živočíšnej a rastlinnej výroby. Ďalším čiastkovým cieľom bolo priblížiť akým spôsobom je o zvieratách v zásobách účtované, aké účty sa na účtovanie používajú a o ktorých skutočnostiach je v prípade zvierat potrebné účtovať. Nakoľko sú zvieratá v zásobách živými organizmami, ktoré rovnako ako človek podliehajú zákonitostiam času, teda rastú, stárnu, priberajú na hmotnosti, rozmnožujú sa a napokon zomierajú, je potrebné o týchto zmenách účtovať. Družstvo sa pri ich preradení z jednej kategórie chovu do následných riadi určitými pravidlami, ktoré sú v práci bližšie vysvetlené. Množstvo ako aj kvalita produkcie priamo súvisí s prírodnými a čiastočne aj s klimatickými podmienkami, na ktoré nemá ľudská ruka žiaden dosah. Špecifickým a hlavným problémom v oblasti poľnohospodárskej produkcie je práve oceňovanie zásob vytvorených vlastnou činnosťou, v našom prípade konkrétne zvierat. Tomuto základnému problému bola venovaná samostatná kapitola, kde je na všetkých kategóriách zvierat vysvetlený princíp kalkulácie vlastných nákladov na produkčnú jednotku družstva. Sledovanými obdobiami boli roky 2015 a 2016. Tieto dva roky považujeme za kľúčové, nakoľko došlo k zmene oceňovacej veličiny z reprodukčnej obstarávacej ceny na ocenenie vlastnými nákladmi. V roku 2016

došlo prvý krát k oceneniu produkcie vo vlastných nákladoch, čo malo za následok zvýšenie ocenenia zvierat v účtovníctve. V dôsledku zmeny oceňovacej veličiny je možné vykonať porovnanie ocenenia a vyčíslieť dopad na výsledok hospodárenia účtovnej jednotky.

Hrozbou pre poľnohospodárske podniky v súčasnosti sú výkupné ceny poľnohospodárskej produkcie, ktoré sú u určitých kategórií chovu hlboko pod vlastnými nákladmi. Z toho vyplýva účtovnej jednotke povinnosť účtovať o opravných položkách k zásobám vlastnej výroby.

Zoznam použitej literatúry

Knižné publikácie

1. BIELIK, P. 2008. *Podnikové hospodárstvo*. Nitra : Slovenská poľnohospodárska univerzita v Nitre, 2008. 319s. ISBN:978-80552-0010-1.
2. CENIGOVÁ, A. 2016. *Podvojný účtovníctvo podnikateľov*. Bratislava : Ceniga, 2016. 701s. ISBN 978-80-969946-4-9
3. DVOŘÁKOVÁ, D. 2012. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha : Wolters Kluwer, 2012. s 156. ISBN 978-80-7357-961-6.
4. HACHEROVÁ Ž. – LÁTEČKOVÁ , A. - KOŠOVSKÁ, I. 2009. *Účtovníctvo podnikateľov*. Nitra: SPU Nitra, 2009. 249s. ISBN 978-80-552-0293-8
5. HACHEROVÁ, Ž. – LÁTEČKOVÁ, A. - KOČNER, M. 2010. *Základy účtovníctva*. Nitra : SPU Nitra, 2010. 177 s. ISBN 978-80-552-0384-3
6. KOTLER, P. - ARMSTRONG, G. 2004. *Marketing*. Praha : Grada publishing, 2004. s. 856 ISBN: 80-247-0921-X
7. KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.
8. LÁTEČKOVÁ, A. 2013. *Základy účtovníctva*. Nitra : SPU, 2013. 150 s. ISBN 978-80-552-1015-5.
9. MÁZIKOVÁ, K. a kol. 2013. *Účtovníctvo podnikateľských subjektov I*. Praha : Wolters Kluwer, 2013. 292s. ISBN: 9788-08-0785-673
10. NEPLECHOVÁ M. 2007. *Účetnictví zemědělského podniku, 2. aktualizované vydanie*. Olomouc : ANAG, 2007. 175 s. ISBN: 978-80-7263-393-7
11. PATAKY, J. – HUDÁKOVÁ, L. 2005. *Kalkulácie nákladov metódou ABC v podmienkach controllingu*. Nitra: SPU Nitra, 2005. s. 98. ISBN 80-8069-622-5
12. SEDLÁČEK, J. 2005 *Účetnictví I. Distanční studijní opora, 2. prepracované vydanie*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2005. 252s. ISBN 80-210-3809-8.
13. SUCHOŽA, J. a kol. 2010. *Obchodné právo*. Bratislava: Iura edition, 2010. 1032s. ISBN 978-808-0782-900

Právne normy

14. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov
15. Opatrenie MFSR č.23054/2002 o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva

16. Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov

Internetové zdroje

17. BEDNÁROVÁ, Ľ. 2012. *Špecifiká účtovníctva v oblasti poľnohospodárstva*. In *Zborník vedeckých prác katedry ekonomiky a ekonómie ANNO2012*. [online].2012 . Dostupné na internete: http://www.pulib.sk/elpub2/FM/Kotulic17/pdf_doc/hlavicka.pdf
18. HOŠKOVÁ, P. 2004 Charakteristika českého zemědělství s využitím statistických metod. [online]. Dostupné na internete: <http://www.agris.cz/Content/files/main_files/61/139320/hosko.pdf>
19. KOŠOVSKÁ, I. 2014. Základné stádo a ťažné zvieratá v účtovníctve poľnohospodárskych jednotiek In *Ekonomika poľnohospodárstva* .2014, vo 1 4, no4. Dostupné na internete: < <http://www.vuepp.sk/EP2014/4/6Ko4.pdf>>

Články v časopise

20. PAKŠIOVÁ, R. 2016. *Oceňovanie v účtovníctve do 31. decembra. 2015 a od 1. januára 2016*. In *Účtovný TIP: newsletter otázok, odpovedí a účtovných aktualít*. ISSN 1336-5207, 2016, roč. 13, č. 1-2, s. 2-4.
21. PAKŠIOVÁ, R. 2016. *Účtovanie nedokončenej výroby, polotovarov vlastnej výroby a výrobkov spôsobom B v sústave podvojného účtovníctva v roku 2016*. In *Účtovný TIP : newsletter otázok, odpovedí a účtovných aktualít*. . ISSN 1336-5207, 2016, roč. 13, č. 14, s. 2-6.

Prílohy

Príloha č. 1 Obratová súpiska zvierat za rok 2016 v ocenení skutočných vlastných nákladov

Príloha č. 2 Obratová súpiska zvierat za rok 2016 v ocenení plánovej kalkulácie

Príloha č. 3 Obratová súpiska zvierat za rok 2015 v ocenení ROC

Príloha č. 4 Náklady a výnosy na výkony 701 - 713 roku 2016

Príloha č. 5 Náklady a výnosy na výkony 701 - 713 roku 2015