

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Evidenčné číslo: **17100/I/2010/0016851990**

**VEDENIE ÚČTOVNÍCTVA V KONKRÉTNOM
POĽNOHOSPODÁRSKOM DRUŽSTVE**

Diplomová práca

2010

Bc. Lucie Višková

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

**VEDENIE ÚČTOVNÍCTVA V KONKRÉTNOM
POLNOHOSPODÁRSKOM DRUŽSTVE**

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo

Študijný odbor: 3.3.12 Účtovníctvo

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Školiteľ: doc. Ing. Katarína Máziková, PhD.

Bratislava 2010

Bc. Lucie Víšková

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracovala samostatne a že som uviedla všetku použitú literatúru.

Dátum: 28. 4. 2010

.....
(podpis študenta)

ABSTRAKT

VÍŠKOVÁ, Lucie: *Vedenie účtovníctva v konkrétnom poľnohospodárskom družstve* - Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: doc. Ing. Katarína Máziková, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2010, 62 s.

Cieľom diplomovej práce je priblížiť vedenie účtovníctva v konkrétnom poľnohospodárskom družstve. Diplomová práca je rozdelená do troch častí. Obsahuje 6 tabuliek a 2 schémy.

Prvá časť sa zaoberá poľnohospodárskym družstvom, založením a vznikom, základným imaním, dotáciami. Je venovaná spôsobom rozdelenia výsledku hospodárenia, ročnej účtovnej závierke, výročnej správe a zrušeniu a zániku družstva.

Približuje právnu úpravu podľa slovenskej legislatívy, európskeho práva a medzinárodných účtovných štandardov.

V nasledujúcej časti sa charakterizuje cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania.

Tretia časť sa zaoberá charakteristikou konkrétneho poľnohospodárskeho družstva – Roľnícke družstvo Petrova Ves. V tejto časti sú zobrazené účtovné prípady, ktoré mu v rámci rastlinnej a živočíšnej výroby vznikajú. Venuje sa účtovaniu dotácií, presunom medzi jednotlivými výrobami, spôsobom oceňovania majetku a zásob a spôsobu účtovania mánk a škôd.

Kľúčové slová: účtovníctvo, poľnohospodárske družstvo, rastlinná výroba, živočíšna výroba, dotácie, nedokončená výroba

ABSTRACT

VÍŠKOVÁ, Lucie: *Specificities of accounting in a concrete company* - University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing. - Advisor: doc. Ing. Katarína Máziková, PhD. - Bratislava: FEI, 2010, 61 p.

The thesis deals with accounting in particular co-operative societies. farm. The thesis is divided into three parts. It contains 6 tables and 2 diagrams.

The first part deals with co-operatives societies, formation, capital, grants. It is dedicated to sharing the profit, financial statements, the annual report, and the cancellation and termination of the co-operative farm. This part approaches the legislation in accordance Slovak law, European law and international accounting standards. The following section describes the objective of the work, methodology of work and methods of examination.

The third part deals with the characteristics of a particular co-operative societies – co-operative societies Petrova Ves. This section shows accounting transactions in the crop production and animal husbandry. This part shows how the corporation leads accounting the grants, transfers between different productions, the methods of valuation of assets and inventory and the accounting the shortages and damages.

Key words: accounting, co-operative societies, crop production, animal husbandry, subsidies, work in progress

O B S A H

Úvod	8
1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí	9
1.1 Charakteristika poľnohospodárskeho družstva	10
1.1.1 Založenie a vznik poľnohospodárskeho družstva	12
1.1.2 Základné imanie poľnohospodárskeho družstva	16
1.1.3 Dotácie v poľnohospodárskom družstve	17
1.1.4 Vyrovnací podiel	22
1.1.5 Spôsoby rozdelenie výsledku hospodárenia poľnohospodárskeho družstva	23
1.1.6 Ročná účtovná závierka a výročná správa	27
1.1.7 Zrušenie a zánik družstva	29
1.2 Poľnohospodárske družstvo podľa európskeho práva	30
1.2.1 Európske družstvo	31
1.2.2 IAS 41 - Poľnohospodárstvo	32
2. Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	35
3. Výsledky práce a diskusia	38
3.1 Charakteristika konkrétneho poľnohospodárskeho družstva	38
3.2 Účtovné zobrazenie živočíšnej výroby v konkrétnom poľnohospodárskom družstve	39
3.2.1 Opravné položky a odpisy v živočíšnej výrobe	42
3.2.2 Zásoby vlastnej výroby	43
3.2.3 Účtovanie dotácií v živočíšnej výrobe	47
3.3 Účtovné zobrazenie rastlinnej výroby v konkrétnom poľnohospodárskom družstve	49
3.3.1 Účtovné zobrazenie nedokončenej výroby	49
3.3.2 Účtovanie dotácií v rastlinnej výrobe	50
3.4 Účtovné zobrazenie vzájomného využitia výrobkov rastlinnej a živočíšnej výroby	52
3.5 Inventarizácia v poľnohospodárskom družstve	54
3.6 Výsledok hospodárenia v konkrétnom poľnohospodárskom družstve za rok 2009	56
Záver	59
Zoznam použitej literatúry	61

Úvod

Primárnou funkciou poľnohospodárstva je produkcia potravín a priemyselných surovín. Najspoľahlivejším garantom potravinovej bezpečnosti je výkonné poľnohospodárstvo vlastnej krajiny. Pre dosiahnutie stabilnej potravinovej bezpečnosti je potrebné zabezpečenie technologického rozvoja, primerané hodnotové pomery medzi vstupmi a výstupmi vrátane investovaného kapitálu, ako aj fungujúca infraštruktúra tovarovej výmeny. Z toho dôvodu je potrebný rozvoj konkurencieschopnej, účelovo intenzívnej avšak environmentálne prijateľnej poľnohospodárskej výroby v priaznivých pôdnych a klimatických podmienkach.

Cieľom diplomovej práce je poskytnúť obraz o podnikaní v oblasti poľnohospodárstva v súčasnom stave a podmienkach našej ekonomiky a zobrazíť účtovné operácie, ktoré vznikajú v konkrétnom poľnohospodárskom družstve v súvislosti s ich výrobnými procesmi v rastlinnej a v živočíšnej výrobe. Diplomová práca je rozdelená do troch častí.

V prvej časti sa venujeme charakteristike poľnohospodárskeho družstva podľa platnej slovenskej legislatívy, ktorá danú problematiku upravuje. Zaoberáme sa aj nadnárodnou úpravou poľnohospodárskeho družstva a poľnohospodárskej výroby, predovšetkým v súlade s medzinárodným účtovným štandardom IAS 41 – Poľnohospodárstvo. Rozoberáme problematiku dotácií v slovenskej a nadnárodnej právnej úprave. Priblížime si založenie a vznik poľnohospodárskeho družstva, spôsoby rozdelenia výsledku hospodárenia a ročnú účtovnú závierku. Opíšeme možnosti zrušenia a zániku družstva.

V druhej časti vymedzujeme cieľ diplomovej práce, charakterizujeme použitú metodiku práce a metódy skúmania, ktoré sme pri tvorbe práce, spolu s poznatkami získanými počas štúdia a praktickými skúsenosťami, využili.

Tretia časť predstavuje významnú časť diplomovej práce. Sústreďujeme sa na konkrétne poľnohospodárske družstvo, na jeho charakteristiku, majetkovú situáciu a konkrétne príklady vedenia účtovníctva na úseku živočíšnej a rastlinnej výroby.

Predmetom diplomovej práce je *Vedenie účtovníctva v konkrétnom poľnohospodárskom družstve*. Pre túto tému som sa rozhodla preto, aby som svoje teoretické poznatky overila v konkrétnej účtovnej jednotke, s ktorou som sa v praxi doposiaľ nestretla.

1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Slovenská právna úprava v plnom rozsahu podlieha vládnym inštitúciám. Ministerstvo financií Slovenskej republiky je predkladateľom právnych noriem pre zabezpečenie obsahu a spôsobu vedenia účtovníctva. Predmet účtovníctva musí z hľadiska obsahu dodržiavať ustanovenia platných národných právnych noriem z oblasti obchodného práva, daňového práva a pracovnoprávnych vzťahov, zúčtovacích vzťahov s inštitúciami sociálneho a zdravotného zabezpečenie. Najvšeobecnejšou právnou normou, ktorá upravuje podnikateľskú činnosť je Obchodný zákonník č. 513/1991 Zb., v znení neskorších predpisov (ďalej len „obchodný zákonník“), ktorý ustanovuje povinnosť pre podnikateľov viesť účtovníctvo v rozsahu a spôsobe ustanovenom špecifickým zákonom. Predmetom právnej úpravy účtovníctva je bežné účtovníctvo a vykazovanie skutočností v účtovnej závierke, ktoré usmerňujú tieto právne normy:

- Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) – považuje sa základnú právnou normou,
- Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23 054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení opatrenia Ministerstva financií SR č. 25167/2003-92, opatrenia Ministerstva financií SR č. 10069/2004-74 a opatrenia Ministerstva financií SR č. 26670/2005-74 (ďalej len „postupy účtovania“)
- Opatrenie Ministerstva financií SR 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 v znení opatrenia Ministerstva financií SR č. 25 167/2003-92, opatrenia Ministerstva financií SR č. 10069/2004-74 a opatrenia Ministerstva financií SR č. 26670/2005-74 (ďalej len „opatrenie o ÚZ“)

Z daňového hľadiska účtovníctvo ovplyvňujú zákony upravujúce daňovú sústavu Slovenskej republiky, z ktorých najvýznamnejšie sú:

- Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“)

- Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“).

Obchodný zákonník upravuje podnikateľskú činnosť obchodných spoločností a družstiev, podnikanie zahraničných osôb a obchodné záväzkové vzťahy. Z uvedeného vyplýva, že družstvo je chápané ako osobitná forma podnikania a spolu s osobnými a kapitálovými spoločnosťami tvorí štruktúru právnych foriem súkromných podnikov. Obchodný zákonník obsahuje jednotnú základnú úpravu družstiev bez ohľadu na ich predmet činnosti v § 221 - § 260. Osobitnú úpravu pre poľnohospodárske družstvá upravuje § 234 ods. 2.

1.1 Charakteristika poľnohospodárskeho družstva

„Družstvo je spoločenstvom neuzavretého počtu osôb založeným za účelom podnikania alebo zabezpečovania hospodárskych, sociálnych alebo iných potrieb svojich členov.“¹ Je právnickou osobou, ktorej osobitosť spočíva najmä v samospráve (členstvo orgánov družstva je podmienené členstvom v družstve). Vstup do družstva je podmienený podaním prihlášky a jej schválením príslušným orgánom družstva, nie zmenou základného imania ako pri nadobudnutí účasti v kapitálových obchodných spoločnostiach.

Vznik a existencia družstva sú podmienené najmenej piatimi členmi, ktorými môžu byť fyzické, ako aj právnické osoby. Výnimku z uvedenej zásady obchodný zákonník pripúšťa len vtedy, ak družstvo zakladajú dve právnické osoby. Ak sú členmi družstva aspoň dve právnické osoby, družstvo môže mať aj menej ako päť členov. Súčasťou obchodného mena družstva je označenie „družstvo“, skratka tohto označenia sa nepripúšťa. Družstvo patrí do súkromného sektora a od obchodných spoločností sa odlišuje úpravou vnútorných vzťahov medzi družstvom a členmi ako aj členmi navzájom. Spoločným znakom družstva a obchodných spoločností je zúčastňovanie sa (či už osobne alebo kapitálovo) členov družstva na podnikateľskej, prípadne inej hospodárskej činnosti družstva. Družstvo sa zapisuje do obchodného registra a má vždy postavenie podnikateľa. Ako samostatný vlastnícky subjekt je majtkovo oddelené od svojich členov ako aj ostatných právnych subjektov. Je nositeľom podnikateľského rizika aj zisku, preto za záväzky zodpovedá celým svojím majetkom. Obchodný zákonník pripúšťa možnosť, aby

¹Obchodný zákonník č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov, § 221, ods. 1.

stanovy družstva určili, že niektorí členovia družstva majú v prípade vzniku straty na základe rozhodnutia členskej schôdze voči družstvu uhradzovacie povinnosti, ktoré môžu prekročiť členský vklad.

Schéma č. 1 Organizačná štruktúra



Najvyšším orgánom družstva je *členská schôdza*, ktorá rozhoduje o jeho najzávažnejších otázkach. Členskú schôdzu zvoláva predstavenstvo družstva, minimálne raz do roka, aby bola prerokovaná individuálna účtovná závierka. *Predstavenstvo* organizuje a riadi činnosť družstva. Je zároveň štatutárnym orgánom oprávneným navonok konať vo všetkých veciach v mene družstva.

Nad celou činnosťou družstva dohliada *kontrolná komisia*, ktorá je nezávislá od ostatných orgánov družstva a zodpovedá len členskej schôdzi. Vyjadruje sa k účtovným závierkam a návrhom na rozdelenie zisku alebo k úhrade straty družstva. Schádza sa podľa potreby, minimálne raz za tri mesiace. Má najmenej troch členov, z ktorých volí predsedu, prípadne podpredsedu, pokiaľ stanovy neurčia, že ich volí členská schôdza.

Princípy vnútorných vzťahov medzi družstvom a jeho členmi, ako aj medzi členmi navzájom, a takisto aj právne postavenie družstva vo vzťahoch navonok určujú stanovy družstva. Stanovy družstva musia okrem iných zákonom predpísaných náležitostí obsahovať spôsob použitia zisku a úhrady prípadnej straty, tvorbu a použitie nedeliteľného fondu.

1.1.1 Založenie a vznik poľnohospodárskeho družstva

Na založenie družstva sa vyžaduje konanie ustanovujúcej členskej schôdze, ktorá nahrádza spoločenskú zmluvu nevyhnutnú pri založení obchodných spoločností. Ustanovujúca členská schôdza je zvolávaná zakladateľmi družstva. Predtým, než zakladatelia družstva zvolajú ustanovujúcu členskú schôdzu, predbežne sa dohodnú na návrhu stanov družstva a pripraví písomné prihlášky uchádzačov o členstvo. Na prijatie uznesenia je potrebná jednoduchá nadpolovičná väčšina prítomných. Družstvo ako právnická osoba vzniká dňom zápisu do obchodného registra. K založeniu družstva dôjde len vtedy, ak sa na ustanovujúcej schôdzi uchádzači o členstvo zaviazali k členským vkladom dosahujúcim určenú sumu zapisovaného základného imania. Do obchodného registra sa zapisuje čiastka, ktorá je zakladateľmi povinne určená v stanovách a ktorá musí byť minimálne **1 250 €**.

Stanovy družstva určujú výšku minimálneho členského vkladu, ktorého splatenie je podmienkou členstva v družstve – **základný členský vklad**. Takisto určujú, že pred vznikom družstva alebo vznikom členstva musí byť splatený celý základný členský vklad, prípadne jeho časť, tzv. **vstupný vklad**. Výška základného členského vkladu alebo vstupného vkladu môže byť rôzna pre fyzické osoby a pre právnické osoby. Ich splatenie je podmienkou vzniku členstva v družstve, nie je však podmienkou vzniku družstva. Lehota na zaplatenie základného členského vkladu alebo vstupného vkladu je 15 dní odo dňa konania ustanovujúcej členskej schôdze.

Celý priebeh ustanovujúcej členskej schôdze sa osvedčuje notárskou zápisnicou, ktorá by mala obsahovať všetky prijaté rozhodnutia a zoznam prítomných členov a výšku jednotlivých členských vkladov, na zaplatenie ktorých sa zaviazali. Notársku zápisnicu, ku ktorej sa prikladajú stanovy v schválenom znení podpisujú všetci členovia predstavenstva.

Poľnohospodárske družstvo sa podľa zákona o účtovníctve stáva účtovnou jednotkou dňom zápisu do obchodného registra. Ku dňu vzniku sa družstvo z hľadiska zákona o účtovníctve stáva účtovnou jednotkou a k tomuto dátumu otvára svoje účtovné knihy. Prvým účtovným prípadom v účtovníctve družstva je spravidla pohľadávka za upísané členské vklady, ku ktorým sa členovia družstva zaviazali na ustanovujúcej členskej schôdzi. Tieto pohľadávky sa účtujú na ľarchu účtu 353 – *Pohľadávky za upísané základné imanie* súvzťažne s účtom 411 – *Základné imanie*. Družstvo si vedie analytickú evidenciu k tomuto účtu podľa jednotlivých členov. Tento účet vyjadruje výšku členského vkladu, ktorú zatiaľ členovia nesplátili. Výška základného členského vkladu alebo vstupného vkladu môže byť rôzna pre fyzické osoby a pre právnické osoby. Ich splatenie je podmienkou vzniku členstva v družstve, nie je však podmienkou vzniku družstva. Členský vklad sa môže poskytnúť aj nepeňažným plnením. Odborné ani znalecké posúdenie hodnoty takého vkladu nie je zákonom predpísané, spôsob ocenenia sa určí v stanovách alebo jednomyselným rozhodnutím všetkých členov pri založení družstva. Ak sa spôsob ocenenia vkladu určí na ustanovujúcej členskej schôdzi, je toto uznesenie súčasťou notárskej zápisnice o priebehu schôdze. Dohoda o ocenení vkladov mimo ustanovujúcej členskej schôdze musí mať písomnú formu. Nasledujúca schéma zobrazuje možné spôsoby splatenia pohľadávky za upísané základné imanie.

353 – Pohľadávky za upísané základné imanie			221 – Bankové účty	
MD			MD	D
ZS	xx		ZS	xx
		←————→		
	splatenie členského vkladu prevodom na bankový účet			
			022 – Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí	D
		←————→		
	splatenie členského vkladu dlhodobým majetkom			
			042 – Obstaranie dlhodobého hmotného majetku	D
		←————→		
	splatenie členského vkladu nedokončeným hmotným majetkom			
			111 – Obstaranie materiálu	D
		←————→		
	splatenie členského vkladu materiálom			
			063 – Realizovateľné cenné papiere a podiely	D
		←————→		
	splatenie členského vkladu dlhodobým finančným majetkom			
			311 - Odberatelia	D
		←————→		
	splatenie členského vkladu pohľadávkou voči tretej osobe			

Družstvo pri svojom vzniku zriaďuje **nedeliteľný fond**, ktorý sa tvorí povinne vo výške 10 % zapisovaného základného imania. Ročne sa dopĺňa najmenej o 10 % ročného čistého zisku a to do doby, než výška nedeliteľného fondu dosiahne sumu rovnajúcu sa polovici zapisovaného základného imania. Podľa určenia v stanovách, družstvo môže tvoriť nedeliteľný fond aj vo vyššej hodnote alebo môže tvoriť aj ďalšie zabezpečovacie fondy. V prípade, že počas existencie poľnohospodárskeho družstva príde ku zvýšeniu základného imania družstva, nedeliteľný fond sa musí doplniť do stanovenej výšky podľa obchodného zákonníka. Ak družstvo základné imanie zníži, môže pomernú časť tohto fondu rozpustiť.

P. č.	Text	MD	D
1.	Pohľadávka za upísané členské vklady, ku splateniu ktorých sa členovia družstva zaviazali na ustanovujúcej schôdzi		
	a) základné členské vklady zapisované do obchodného registra	353.01	411.01
	b) vklady do nedeliteľného fondu, ktorý družstvo povinne vytvára už pri svojom vzniku	353.02	418
2.	Splatenie základného členského vkladu členmi družstva zaúčtované ako pohľadávka voči členovi predstavenstva, ktorý je správcom vkladu	378	353
3.	Prevod splatených peňažných prostriedkov správcom vkladu na bankový účet družstva otvorený po jeho vzniku	221	378

So založením poľnohospodárskeho družstva sú spojené rôzne výdavky vzniknuté ešte pred založením účtovnej jednotky. Sú to súdne, notárske poplatky, administratívne výdavky, mzdy a odmeny za sprostredkovanie, výdavky na pracovné cesty a iné. Náklady spojené so zriadením a vznikom družstva sa zaúčtujú do nákladov v prvom účtovnom období na príslušné nákladové účty. Tieto náklady sa už nepovažujú za dlhodobý nehmotný majetok, ale priamo ovplyvňujú výsledok hospodárenia v plnej výške.

1.1.2 Základné imanie poľnohospodárskeho družstva

Jedným z atribútov, ktorým sa družstvo odlišuje od obchodných spoločností je, že výška základného imania nie je stála, ale je premenlivá a závislá od zmien v počte členov. **Skutočné základné imanie**, ktoré tvorí súhrn členských vkladov, na ktorých splatenie sa členovia zaviazali nemusí byť zhodné so **zapisovaným základným imaním**. Družstvo nemusí zapísať celé základné imanie do obchodného registra. Zapisované základné imanie je určené v stanovách družstva a musí byť najmenej 1 250 €. Základné imanie v družstvách je zložené:

- zo základných členských vkladov, splatenie ktorých je podmienkou vzniku družstva, pričom pre vznik členstva môže byť v stanovách určená len časť základného členského vkladu (vstupný vklad),
- z ďalších členských vkladov, ku ktorým sa členovia zaviazali za podmienok vymedzených v stanovách (tieto ďalšie členské vklady sa obvykle nezapisujú do obchodného registra).

Obchodný zákonník nevymedzuje podmienky pre zvyšovanie alebo znižovanie základného imania, avšak ustanovuje, že súhrn všetkých vkladov nesmie klesnúť pod 1 250 €, v opačnom prípade môže súd rozhodnúť o likvidácii družstva. Zvyšovanie základného imania alebo jeho znižovanie je počas trvania družstva v kompetencii predstavenstva družstva. Podľa obchodného zákonníka je družstvo povinné znížiť základné imanie v prípade smrti fyzickej osoby, ktorá je členom družstva o menovitú hodnotu jeho vkladu, ak členstvo neprešlo na dediča, príp. inú osobu. Rovnako to platí pri právnickej osobe, ktorá je členom družstva.

Na účte 411 – *Základné imanie* vedie družstvo analytickú evidenciu osobitne pre

- základné imanie zapisované v obchodnom registri (účet 411.100)
- rozdiel základného imania v menovitej hodnote základných členských vkladov oproti zapisovanému základnému imaniu v obchodnom registri a zmeny v menovitej hodnote základných členských vkladov (účet 411.110)
- základné imanie vytvorené zo zisku alebo z iných zdrojov vlastného imania družstva (účet 411.200)
- základné imanie v menovitej hodnote ďalších členských vkladov členov, ak nie je zapísané v obchodnom registri (účet 411.300)

P. č.	Text	MD	D
1.	Zvýšenie základného imania vstupom nového člena		
	a) základný členský vklad	353	411.110
	b) vklad do nedeliteľného fondu	353	418
	c) splatenie vkladov na bankový účet	221	353
2.	Zvýšenie základného imania zo zisku	431	411.200
3.	Zvýšenie základného imania z nerozdeleného zisku minulých rokov	428	411.200
4.	Zvýšenie základného imania z ostatných kapitálových fondov	413	411.200

Základné imanie je zložkou vlastných zdrojov majetku družstva. Do existencie družstva vstupujú aj cudzie zdroje, ktoré pomáhajú kryť majetok. Cudzími zdrojmi môžu byť napríklad úvery, pôžičky a dotácie.

1.1.3 Dotácie v poľnohospodárskom družstve

V súčasnej dobe by sa existencia poľnohospodárskych družstiev na Slovensku neobišla bez dotácií a subvencií poskytovaných z fondov Európskej únie. Hlavnými finančnými nástrojmi súčasnej európskej regionálnej politiky sú:

- Európsky fond regionálneho rozvoja,
- Európsky sociálny fond,
- Kohézny fond.

Európsky fond regionálneho rozvoja slúži k odstráneniu regionálnych nerovností v EÚ. Finančné prostriedky z tohto fondu sú obmedzené na najzaostalejšie regióny a primárne sa sústreďujú na investície do produktov, infraštruktúry a rozvoja malých podnikov.

Európsky sociálny fond podporuje návrat nezamestnaných a znevýhodnených skupín do pracovného života, najmä financovaním odbornej prípravy a systému podpory zamestnávania týchto skupín.

Štrukturálne fondy sa programujú na sedemročné obdobia. Od 1. januára 2007 začalo platiť pre Európsku úniu 7-ročné programové obdobie, v ktorom je z nástrojov

regionálnej politiky, spoločnej poľnohospodárskej politiky a politiky rybolovu poľnohospodárstvu k dispozícii viac ako 13,5 miliárd eur.²

Kohézny fond je určený na podporu projektov v oblasti životného prostredia a dopravy. Oprávnenie čerpať z neho finančné prostriedky majú len tie členské štáty, ktorých hrubý domáci produkt na obyvateľa je nižší ako 90 % priemeru Európskej únie. Európska komisia posudzuje osobitne každý projekt, zodpovedá za ich konečný výber a stanovuje úroveň ich financovania.

O dotáciách rozhoduje na Slovensku Poľnohospodárska platobná agentúra (ďalej len „PPA“). PPA je rozpočtovou organizáciou, ktorá je napojená finančnými vzťahmi na rozpočet Ministerstva pôdohospodárstva Slovenskej Republiky. Sídli v Bratislave a ako právnická osoba vystupuje v právnych vzťahoch vo svojom mene. Podrobuje jednotlivé žiadosti až trojnásobnej krížovej kontrole a vo vybraných regiónoch používa aj diaľkový prieskum zeme. Tie družstvá, v ktorých sa zistili medzi vykazovanou obhospodarovanou pôdou a skutočnosťou väčšie ako päťtinové rozdiely, sú zo systému priamych platieb vyradené až na tri roky.

Podpory poľnohospodársky zameraným podnikom vo forme dotácií pozostávajú z troch zložiek. Okrem **priamej platby** na hektár poľnohospodárskej pôdy sú to **dotácie na vybrané plodiny** na ornej pôde a farmári hospodáriaci v znevýhodnených oblastiach dostávajú aj tzv. **vyrovnávací príspevok**. V rozhodnutiach o udelení dotácií sa môžu beneficianti dozvedieť, či vyhovelí podmienkam pridelenia len jednej či dvoch zložiek platieb. Preto po ich doručení majú na základe zákona o správnom konaní právo do 15 dní odvolať sa. Ďalšou formou podpory, ktorú družstvo od PPA využíva je **Štátna pomoc**, ktorá sa poskytuje podnikateľským subjektom pôsobiacim v poľnohospodárstve, potravinárstve, lesnom a rybnom hospodárstve formou dotácií, subvencovaných služieb a tovarov. Ide najmä o podporné opatrenia pre malé a stredné podniky. Štátna pomoc obsahuje nový prvok v poskytovaní podpôr, ktorého zmyslom je neposkytovať finančné platby priamo poľnohospodárom, ale nepriamo prostredníctvom subvencovaných služieb a tovarov. Novým dotačným prvkom je tzv. **motivačný prvok**, ktorého zmyslom je uhrádzať poľnohospodárovi len tie náklady, ktoré vznikli po prijatí žiadosti, jej posúdení, schválení a podpísaní zmluvy.

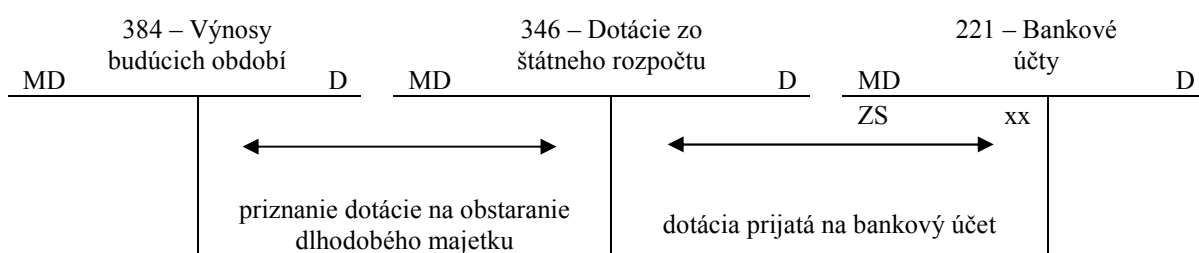
² *Štrukturálne fondy* [cit. 2010-03-08]. Dostupné na internete: <http://www.euractiv.sk/strukturálne-fondy/clanok/europsky-fond-regionalneho-rozvoja-erdf>

Zmyslom prijatia dotácií je vyrovnanie finančnej nerovnováhy poľnohospodárskeho družstva. Pri účtovaní dotácií sú dôležité najmä dve skutočnosti, a to od koho družstvo dotáciu prijalo a na aký účel bola dotácia poskytnutá.

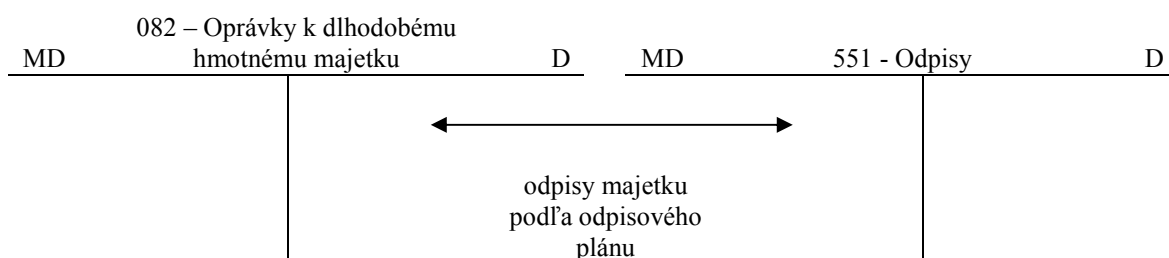
V čase príjmu je dotácia externý zdroj financovania, ktorý predstavuje záväzok voči subjektu, ktorý ju poľnohospodárskemu družstvu poskytol. Tento záväzok sa vykazuje dovedy, kým sa nesplní podmienka účelu, na ktorý bola poskytnutá. Skutočnosť, že je dotácia účtovnej jednotke priznaná, ešte neznamená, že sa splnia podmienky účelu, na ktorý bola poskytnutá. Dotácia, ktorú možno považovať za „dočasný“ cudzí zdroj krytia sa účtovne vyrovnáva len zúčtovaním, bez pohybu peňažných prostriedkov. K pohybu peňažných prostriedkov prichádza len v prípade, keď suma prijatej dotácie prevyšuje výšku jej použitia, alebo ak podmienky poskytnutia dotácie neboli dostatočne splnené.

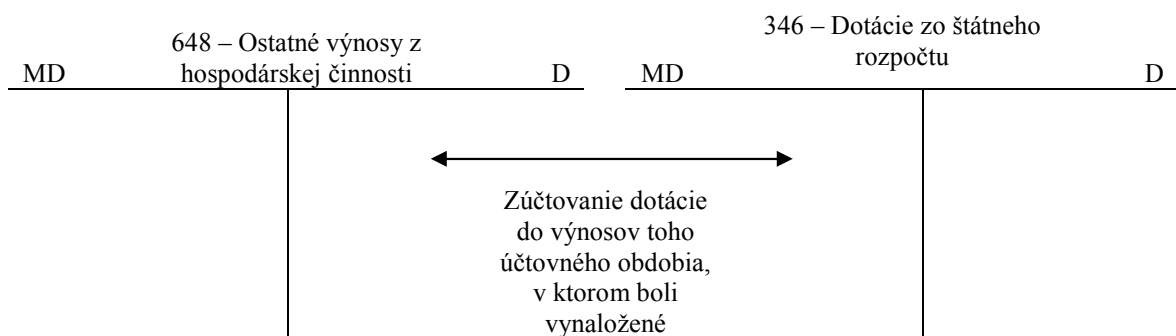
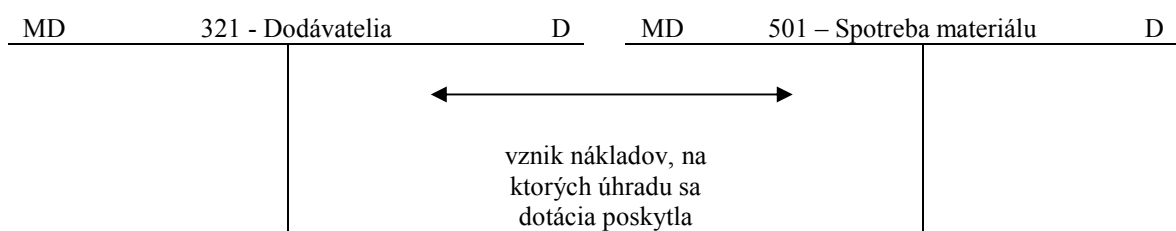
Dotácie na obstaranie dlhodobého majetku, ktoré sa poskytujú na rozvoj podnikateľskej činnosti sú pre družstvo

- *výnosmi budúcich období pri ich priznaní*

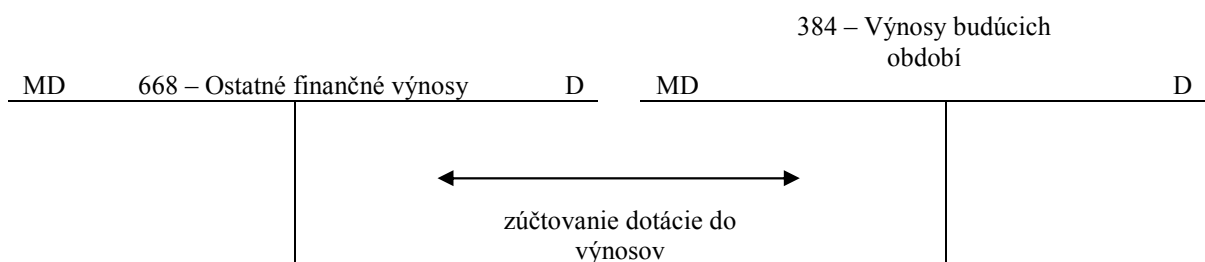
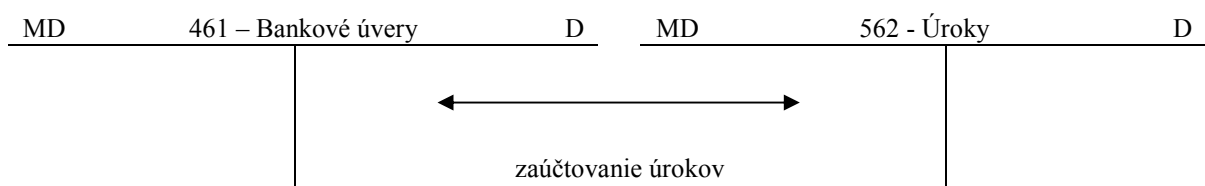


- *výnosmi bežného účtovného obdobia sa stávajú ich postupným rozpúšťaním počas doby odpisovania dlhodobého majetku ako protipoložka k nákladom z odpisov*





Dotácie na úhradu úrokov sú súčasťou príspevkových programov, ktoré slúžia družstvu na preklenutie krízovej situácie spočívajúcej v nedostatku zdrojov. Pri zúčtovaní dotácie na úhradu úrokov je dôležité dodržať časovú a vecnú súvislosť so zaúčtovaním úrokov do finančných nákladov.



1.1.4 Vyrovnací podiel

Pri zániku členstva vystúpením, vylúčením, vyhlásením konkurzu, smrťou (okrem zániku členstva z dôvodu družstva likvidáciou), má člen alebo dedič členských práv nárok na **vyrovnací podiel**. Vyrovnacím podielom sa rozumie majetkový nárok bývalého člena, ktorého členstvo zaniklo za trvania družstva z akéhokoľvek dôvodu, prípadne nárok dediča, ktorý sa členom družstva nestal. Nárok na vyrovnací podiel môže voči družstvu uplatniť aj likvidátor alebo správca konkurznej podstaty právnickej osoby, ktorá bola členom družstva a ktorej členstvo zaniklo vstupom do likvidácie, či vyhlásením konkurzu. Pre určenie vyrovnacieho podielu je rozhodný stav čistého obchodného imania podľa účtovnej závierky za rok, v ktorom členstvo zaniklo. Pri jeho výpočte sa neprihliada na imanie, ktoré je v nedeliteľnom fonde, ani na vklady členov s kratším členstvom ako 1 rok. Vyrovnací podiel sa určí ako pomer splateného členského vkladu doterajšieho člena násobeného počtom ukončených rokov jeho členstva k súhrnu splatených členských vkladov všetkých členov násobených ukončenými rokmi ich členstva. Uvedieme si príklad výpočtu vyrovnávacieho podielu:

Vlastné imanie	52 400
Nedeliteľný fond	- 5 200
<u>Vklad člena F</u>	<u>- 200</u>
<u>Čisté obchodné imanie</u>	<u>47 000</u>

Tabuľka č. 1 Prehľad členských vkladov s nárokmi na vyrovnávací podiel

Spoločník	Výška členského vkladu v €	Členstvo v rokoch	Súčin vkladu a rokov	Koeficient vyrovnávacieho podielu	Vyrovnávací podiel v €
A	100	4	400	0,04	1 807,69
B	500	5	2 500	0,24	11 298,08
C	800	4	3 200	0,31	14 461,54
D	500	5	2 500	0,24	11 298,08
E	600	3	1 800	0,17	8 134,62
F	200	1	-	-	-
SPOLU	2 700	-	10 400	-	-

Člen C vložil do družstva:		€		
základný členský vklad		500,00		
ďalší členský vklad		300,00		
členský vklad spolu		800,00		
vklad do nedeliteľného fondu		60,00		
P. č.	Text	€	MD	D
1.	Zaúčtovanie vyrovnacieho rozdielu			
	a) nárok člena na vyrovnací podiel	14 461,54	252	365
	b) zníženie základného imania vo výške základného členského vkladu	500,00	411.110	252
	c) zníženie základného imania vo výške ďalšieho členského vkladu	300,00	411.300	252
	d) rozdiel vyrovnacieho podielu oproti členskému vkladu	13 661,54	413	252
2.	Úhrada vyrovnacieho podielu prevodom na bankový účet	14 461,54	365	221

1.1.5 Spôsoby rozdelenie výsledku hospodárenia poľnohospodárskeho družstva

Výsledok hospodárenia je výsledok práve skončeného roka, ktorým môže byť kalendárny alebo hospodársky rok. Kalendárnym rokom rozumieme obdobie od 1. 1. do 31. 12. príslušného roka. Pod hospodárskym rokom rozumieme obdobie nepretržite po sebe nasledujúcich 12 kalendárnych mesiacov, toto obdobie nie je totožné s kalendárnym rokom. Výsledok hospodárenia predstavuje prechodnú formu vlastných zdrojov odo dňa, ku ktorému sa zostavuje ročná účtovná závierka, až do dňa rozhodnutia o jeho použití. Po tomto rozhodnutí nadobúda iné formy v rámci vlastného imania, alebo sa rozdelí vo forme podielov na zisku vlastníkom, čo má za následok zníženie výšky vlastného imania.³ Rozdelenie výsledku hospodárenia patrí do výlučnej pôsobnosti členskej schôdze. V tejto

³ BAŠTINCOVÁ, A. 2007: *Výsledok hospodárenia z účtovného a daňového hľadiska*. Bratislava: IURA EDITION, 2007, 104 s. ISBN 978-80-8078-144-6. s. 71.

súvislosti má predstavenstvo družstva povinnosť navrhnúť spolu s riadnou individuálnou účtovnou závierkou aj spôsob rozdelenia a použitia zisku, ktorý musí byť v súlade so stanovami družstva. Členovia družstva sú oprávnení vyžiadať si individuálnu účtovnú závierku a návrh na rozhodnutie o rozdelení výsledku hospodárenia na nahliadnutie.

Z hľadiska potrieb ekonomického rozhodovania výsledok hospodárenia tvoria tri zložky:

- výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti,
- výsledok hospodárenia z finančnej činnosti,
- výsledok hospodárenia z mimoriadnej činnosti.

Výsledok hospodárenia za hospodársku a finančnú činnosť spolu tvoria výsledok hospodárenia z bežnej činnosti.

Výsledok hospodárenia – zisk sa rozdeľuje po jeho zdanení a schválení jeho použitia. Obchodný zákonník striktné nestanovuje spôsob rozdelenia výsledku hospodárenia – zisku s výnimkou povinného prídelenia do nedeliteľného fondu vo výške 10 % z čistého zisku. Podiel člena na zisku určenom na rozdelenie medzi členov sa určí pomerom výšky jeho splateného vkladu k splateným vkladom všetkých členov, ak stanovy neurčujú inak. Podiel sa alikvótno kráti v prípade, že členstvo člena v roku, za ktorý sa vypláca podiel na zisku trvalo len časť roka. Z daňového hľadiska sa vyplácanie podielov na zisku považuje za daňovo neuznaný náklad.

V rámci rozdelenia zisku môže členská schôdza rozhodnúť o odmenách členom orgánov družstva, ktorými sú členovia predstavenstva, kontrolnej komisie, prípadne iných orgánov družstva a taktiež aj o odmenách zamestnancom družstva, ktorí nie sú členom jeho orgánov a nie sú ani členmi družstva.

Ďalšími spôsobmi použitia zisku je možnosť jeho použitia na vykrytie straty z minulých rokov alebo jeho použitie na zvýšenie základného imania družstva. Na platnosť uznesenia členskej schôdzy o zvýšení základného imania sa okrem riadneho zvolania vyžaduje aj prítomnosť nadpolovičnej väčšiny všetkých členov a súhlas väčšiny hlasov prítomných členov. Nerozdelený zisk je zisk, ktorý nebol alokovaný do žiadneho z fondov a nebol ani použitý na rozdelenie medzi členov družstva a vyplatenie odmen členom orgánov družstva, zamestnancom resp. iným osobám. Zostáva na účely samofinancovania družstva a keďže nie je viazaný na nijaký účelový fond, možno ho považovať za „všeobecný ziskový fond“.

hospodárenia – strata môže existovať vo forme neuhradenej straty aj niekoľko účtovných období.⁴

431 - Výsledok hospodárenia v schvaľovaní		422 – Nedeliteľný fond	
MD	D	MD	D
ZS	xx		ZS xx
←————→			
vysporiadanie straty z nedeliteľného fondu			
			428 – Nerozdelený zisk minulých rokov
			ZS xx
←————→			
vysporiadanie straty z nerozdeleného zisku minulých rokov			
			423 – Štatutárne fondy
			ZS xx
←————→			
vysporiadanie straty z ostatných fondov tvorených zo zisku			
			419 – Zmeny základného imania
			ZS xx
←————→			
zníženie zapisovaného základného imania s použitím na krytie straty			
			354 – Pohľadávky voči spoločníkom a členom pri úhrade straty
←————→			
vysporiadanie straty úhradou členmi družstva			
			429 – Neuhradená strata minulých rokov
			ZS xx
←————→			
prevod straty na účet neuhradenej straty minulých období			

⁴ BAŠTINCOVÁ, A. 2007. *Výsledok hospodárenia z účtovného a daňového hľadiska*. Bratislava: IURA EDITION, 2007, 104 s. ISBN 978-80-8078-144-6. s 73.

1.1.6 Ročná účtovná zvierka a výročná správa

Podľa obchodného zákonníka má družstvo povinnosť zostaviť individuálnu účtovnú zvierku. Účtovná zvierka je štruktúrovaná prezentácia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, poskytovaná osobám, ktoré tieto informácie využívajú.⁵ Používateľom účtovnej zvierky, ktorými sú najmä spoločníci, členovia družstva, daňové orgány, peňažné ústavy, orgány štatistiky sú poskytované informácie o majetku, záväzkoch, vlastnom imaní, nákladoch, výnosoch, príjmoch, výdavkoch, výsledku hospodárenia a finančnej situácie účtovnej jednotky. Účtovná zvierka, ktorá tvorí jeden celok sa skladá z týchto súčastí:

- Súvaha,
- Výkaz ziskov a strát,
- Poznámky.

Súvaha je prehľadné usporiadanie majetku a záväzkov v členení podľa druhov a podľa zdrojov v peňažnom vyjadrení k určitému dátumu. Predstavuje jeden zo základných druhov výkazov, ktorého obsah a štruktúra sú záväzne predpísané opatrením o ÚZ.

„*Výkaz ziskov a strát* je prehľadné usporiadanie výnosov a nákladov účtovnej jednotky za určité obdobie v peňažnom vyjadrení v požadovanom členení tak, aby bolo zrejmé, ako vznikol výsledok hospodárenia za toto obdobie.“⁶

Poznámky vysvetľujú a doplňujú údaje uvedené v súvahe a vo výkaze ziskov a strát. Môžu obsahovať aj ďalšie výkazy:

- Prehľad peňažných tokov,
- Prehľad zmien vlastného imanie.

Účtovné prípady, ktoré zabezpečujú splnenie požiadavky úplnosti účtovníctva a informácií vykázaných v účtovnej zavierke a vzťahujú sa na deň, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka sa členia na:

- Závierkové účtovné prípady – také, ktorými sa môžu objasniť okolnosti ich vzniku, ale plynutím času do dňa zostavenia účtovnej zavierky sa už nemôžu meniť, napríklad:

⁵ ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. 2006. *Analýza účtovnej zavierky*. 1. vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2006. 478 s. ISBN 80-8078-070-6. s. 23.

⁶ ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. 2006. *Analýza účtovnej zavierky*. 1. vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2006. 478 s. ISBN 80-8078-070-6. s. 242.

- Zmena reálnej hodnoty majetku a záväzkov - je viazaná len na posledný deň účtovného obdobia,
 - Inventarizačné rozdiely – po objasnení okolností ich vzniku sa upresní spôsob ich zaúčtovania,
 - Kurzové rozdiely vyplývajúce z prepočtu majetku a záväzkov v cudzej mene na euro sa prepočítavajú kurzom ECB alebo kurzom NBS.
- Upravujúce závierkové účtovné prípady – také, ktoré môžu byť ovplyvnené získaním ďalších účtovných prípadov, napríklad:
 - Tvorba rezervy alebo úprava jej výšky,
 - Tvorba opravnej položky alebo úprava jej výšky,
 - Pohľadávka s neurčitou výškou, ak do dňa zostavenia účtovnej závierky nie je vystavený účtovný doklad pre dlžníka,
 - Dodávky majetku a poskytnutých služieb nevyfakturované do dňa zostavenia účtovnej závierky, pri ktorých je známa presná výška majetku.

Ak družstvo spĺňa zákonom stanovené podmienky, má povinnosť dať účtovnú závierku overiť audítorovi. V tomto prípade, družstvo musí vyhotoviť výročnú správu, ktorú predkladá spolu s riadnou alebo mimoriadnou účtovnou závierkou členskej schôdzi na prerokovanie. Výročná správa okrem účtovnej závierky za účtovné obdobie, za ktoré sa vyhotovuje, obsahuje aj správu audítora k tejto účtovnej závierke a ďalšie informácie, v súlade so zákonom o účtovníctve.. Audítor okrem účtovnej závierky overuje aj súlad výročnej správy s účtovnou závierkou, ktorá je zostavená za to isté obdobie. Individuálna výročná správa a individuálna účtovná závierka musia byť overené audítorom do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sú zostavené.⁷ Družstvo je povinné uložiť riadnu a mimoriadnu účtovnú závierku a výročnú správu do zbierky listín obchodného registra do 30 dní po schválení účtovnej závierky. Účtovná závierka družstva sa môže uložiť do zbierky listín obchodného registra aj ako súčasť výročnej správy. Podľa obchodného zákonníka sa do obchodného registra ukladá aj správa audítora.

⁷ SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. 1. vydanie. Bratislava: SÚVAHA, 2008. 299 s. ISBN 978-80-89265-08-4. s. 62

1.1.7 Zrušenie a zánik družstva

V § 254 Obchodného zákonníka sú uvedené dôvody zrušenia alebo zániku družstva. Družstvo sa zrušuje:

- uznesením členskej schôdze, ak ide o zrušenie družstva s likvidáciou alebo o zrušenie družstva bez likvidácie s právnym nástupcom (rozhodnutie členskej schôdze sa osvedčuje notárskou zápisnicou),
- zrušením konkurzu po splnení rozvrhového uznesenia,
- zrušením konkurzu z dôvodu, že majetok úpadcu nepostačuje na úhradu výdavkov a odmeny správcu konkurznej podstaty,
- zamietnutím návrhu na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku,
- zastavením konkurzného konania pre nedostatok majetku,
- zrušením konkurzu pre nedostatok majetku,
- zrušením konkurzu po splnení konečného rozvrhu výťažku,
- uplynutím doby, na ktorú bolo družstvo zriadené,
- dosiahnutím účelu, na ktorý bolo družstvo zriadené,
- rozhodnutím súdu.

Súd môže na návrh orgánu štátnej správy, orgánu alebo člena družstva alebo osoby, ktorá preukáže právny záujem, rozhodnúť o zrušení družstva a jeho likvidácii, ak

- počet členov družstva klesol pod 5 členov,
- súhrn členských vkladov klesol pod sumu zapisovaného základného imania,
- uplynuli dva roky odo dňa, keď skončilo funkčné obdobie orgánov družstva a neboli zvolené nové orgány alebo bola porušená povinnosť zvolať zhromaždenie delegátov, alebo družstvo po dobu dlhšiu ako dva roky nevykonáva žiadnu činnosť,
- družstvo porušilo povinnosť vytvárať nedeliteľný fond,
- družstvo porušuje ustanovenie o predmete činnosti,
- založením, splynutím alebo zlúčením družstva bol porušený zákon,
- družstvo nesplnilo povinnosť uložiť do zbierky listín individuálnu účtovnú závierku najmenej za dve účtovné obdobia, súd pred rozhodnutím o zrušení družstva stanoví lehotu na odstránenie dôvodu, pre ktorý bolo zrušenie navrhnuté.

Družstvo zaniká výmazom z obchodného registra. Podľa zákona o účtovníctve je účtovná jednotka, ktorá je právnickou osobou, povinná viesť účtovníctvo odo dňa svojho vzniku až do dňa svojho zániku. Rozhodnutie členskej schôdze o zrušení spoločnosti nie je dôvodom pre ukončenie vedenia účtovníctva družstva.

Ak sa družstvo zrušuje s nasledujúcou likvidáciou, likvidátor, ktorého menuje súd, je povinný po skončení likvidačného konania požiadať o výmaz družstva z obchodného registra. V tejto súvislosti je pre potreby vedenia účtovníctva nevyhnutné samostatne posudzovať obdobie do dňa predchádzajúceho dňu vstupu do likvidácie a odo dňa vstupu do likvidácie do dňa skončenia likvidácie. Ak bolo družstvo zrušené bez likvidácie, o výmaz z družstva z obchodného registra musí požiadať predstavenstvo zanikajúceho družstva. Dokladom pre návrh na výmaz je uznesenie členskej schôdze o zrušení družstva osvedčené notárskou zápisnicou.

Podkladom žiadosti o zápis vstupu družstva do likvidácie v prípade dobrovoľného zrušenia je notárska zápisnica uznesenia členskej schôdze o zrušení družstva a návrh na tento zápis podáva predstavenstvo. Pri zrušení družstva súdom je podkladom rozsudok súdu o zrušení družstva, ktorý obsahuje aj rozhodnutie o vstupe družstva do likvidácie a vymenovanie likvidátora.

1.2 Poľnohospodárske družstvo podľa európskeho práva

Poľnohospodárstvo je jedna z najkontroverznejších a najdiskutovanejších oblastí európskej politiky. Ani jeden z doterajších pokusov o reformu nebol dostatočne razantný. Spoločná poľnohospodárska politika / Common Agriculture Policy (SPP/CAP) si vyžiada približne 44% rozpočtu Európskej únie a venuje sa jej približne 60% platnej európskej legislatívy.⁸ V súčasnosti je poľnohospodárstvo v mnohých krajinách symbolom neefektivity a dôvodom mnohých sporov, najmä kvôli jej financovaniu. Vyplácanie dotácií dáva poľnohospodárom v členských krajinách záruku minimálnych cien a chráni ich pred konkurenciou zo zahraničia.

Vyspelé ekonomiky sa stretávajú s tromi trendmi v odvetví poľnohospodárstva: agresívny marketing, hľadanie nových technológií zameraných na znižovanie nákladov a prepojenie medzi farmármi, spracovateľmi a obchodom. Práve toto prepojenie na zatiaľ Slovensku nefunguje, a preto spotrebiteľ necíti spoločný efekt. Riešenie otázky

⁸ CAP – Spoločná poľnohospodárska politika [cit. 2010-03-06]. Dostupné na internete: http://www.euractiv.sk/regionalny-rozvoj/zoznam_liniek/cap---teda-spolocna-polnohospodarska-politika

kapitálového prepojenia spočíva vo vzájomnej dohode oboch zúčastnených strán (tak poľnohospodárskych prvovýrobcov, ako aj podnikov spracovateľského priemyslu). Potravinársky priemysel je zatiaľ len v malej miere kapitálovo prepojený na poľnohospodársku prvovýrobu. Dôvodom je nezáujem spracovateľov kapitálovo sa podieľať na podnikaní s finančne slabším partnerom v poľnohospodárskej prvovýrobe.⁹

1.2.1 Európske družstvo

Slovenská republika ako členský štát Európskej únie prebrala viacero záväzkov spojených s implementáciou európskeho práva. Jedným z nich je aj harmonizácia v oblasti účtovníctva a finančného vykazovania. Slovenská republika má v národnej zákonnej úprave účtovníctva zahrnuté smernice Európskeho parlamentu a Rady Európskej únie platné v rámci krajín Európskej únie, z ktorých je dôležitá najmä štvrtá smernica Rady 78/660/EEC, z 25. júla 1978 o účtovnej závierke niektorých typov spoločností v znení neskorších smerníc. Táto smernica ustanovuje obsah vykazovaných položiek, stanovuje všeobecné účtovné zásady, oceňovanie jednotlivých položiek majetku a záväzkov, stanovuje obsah prílohy, povinnosť zverejňovania a overovania účtovnej závierky.

Úprava družstva v európskom kontexte má spoločné znaky, ktoré sú premietnuté v nariadení Rady a Európskeho parlamentu č. 1435/2003 o stanovách európskeho družstva (ďalej len „nariadenie“) a v súvisiacej smernici Rady č. 2003/72/ES o účasti zamestnancov, ktoré sa do slovenskej úpravy premietli prostredníctvom tohto nariadenia, ako aj zákona č. 91/2007 Z.z. o európskom družstve (ďalej len „zákon o európskom družstve“). Podľa nariadenia zákona o európskom družstve sa európske družstvo považuje za nadnárodnú európsku obdobu národnej právnej formy družstva, ktorá sa zapisuje do obchodného registra v členskom štáte svojho sídla. Zápis a výmaz európskeho družstva v obchodnom registri v členskom štáte jeho sídla sa povinne zverejňuje aj v Úradnom vestníku Európskej únie. Európske družstvo ako právna forma má kapitálový charakter a povinne vytvára základné imanie tvorené členskými podielmi, pričom jeho minimálna výška musí byť najmenej 30 000 €.

⁹ GRZNÁR, M. a kol. 2006. *Podnikanie v agropotravinárstve*. 2. prepracované vydanie. Bratislava: VYDAVATELSTVO EKONÓM, 2006. 222 s. ISBN 80-225-2156-6. s. 17.

Povinnou náležitosťou obchodného mena európskeho družstva je univerzálne označenie právnej formy „SCE“.¹⁰ Európske družstvo sa na území Slovenskej republiky považuje za podnikateľa v zmysle obchodného zákonníka. Z hľadiska charakteristických znakov sa európske družstvo najviac zhoduje s právnou formou družstva založenou podľa slovenského práva. Z aspektu kapitálovej štruktúry však viac inklinuje k právnej forme akciovej spoločnosti. Európske družstvo vytvára základné imanie, ktoré je rozdelené do členských podielov. Napriek skutočnosti, že nariadenie v tejto súvislosti priamo neustanovuje, či môžu alebo naopak nesmú byť tieto podiely premietnuté do cenných papierov, vychádzajúc z ďalšej úpravy vyplýva, že to tak spravidla bude.

1.2.2 IAS 41 - Poľnohospodárstvo

Problematiku poľnohospodárstva upravujú viaceré štandardy IAS/IFRS. V prípade pozemkov sa aplikuje *IAS 16 Nehnutelnosti, stroje, zariadenia*, v prípade nehmotného majetku sa uplatňuje *IAS 38 Nehmotný majetok*, štátnych dotácií sa týka *IAS 20 Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*. Základné postavenie však zaujíma štandard *IAS 41 – Poľnohospodárstvo* (ďalej len „IAS 41“). Jeho cieľom je určiť účtovné riešenia, prezentáciu účtovnej závierky a zverejnenia súvisiace s poľnohospodárskou činnosťou.

V zmysle *IAS 41* sa za poľnohospodársku činnosť považuje činnosť riadená biologickou transformáciou biologických aktív, ktorá vyúsťuje v ich predaj, poľnohospodársku produkciu, alebo jej výsledkom sú ďalšie (dodatočné) biologické aktíva. Pod pojmom biologická transformácia sa pritom rozumie:

- rast (t.j. kvantitatívne prírastky alebo zvýšenie kvality);
- degenerácia (t.j. kvantitatívne úbytky alebo zhoršenie kvality);
- reprodukcia biologických aktív, ako aj
- produkcia (poľnohospodárskej produkcie plynúcej z exploatacie biologických aktív).¹¹

Pre potreby použitia tohto štandardu je potrebné rozlišovať:

- biologický majetok – živé zviera alebo rastlina,
- poľnohospodárska produkcia – zozbieraná úroda z biologického majetku,
- poľnohospodársky výrobok – produkt, ktorý je výsledkom spracovania po zbere.

¹⁰ Skratka SCE pochádza z lat. *societas cooperativa europaea*.

¹¹ IAS 41, ods. 7 a.

Tabuľka č. 2 Príklady biologického majetku, poľnohospodárskej produkcie a produktov, ktoré sú výsledkom spracovania po zbere úrody

biologický majetok	poľnohospodárska produkcia	poľnohospodárske výrobky
rastliny	mlieko	víno
dojnice	jatočné telá	spracované ovocie
ošípané	hrozno	
	pozberané ovocie	

Družstvo by podľa *IAS 41* malo rozlišovať biologický majetok určený na spotrebu a biologický majetok plodiaci alebo zrelý a nezrelý biologický majetok. Takéto členenie poskytuje informácie, ktoré môžu byť nápomocné pri posudzovaní načasovania budúcich peňažných tokov. Družstvo zverejní východiskový základ takéhoto členenia.

Zrelý biologický majetok je majetok, ktorý dosiahol vlastnosti potrebné na zber (v prípade biologického majetku určeného na spotrebu) alebo ktorý je schopný uniesť pravidelný zber úrody (v prípade plodiaceho biologického majetku).

Štandard *IAS 41* sa nezaobera spracovaním poľnohospodárskej úrody po zbere, ale uplatňuje sa len na poľnohospodársku výrobu, ktorá predstavuje zozbieranú úrodu produktov biologického majetku družstva, a to len v okamihu zozbierania. Na zozbieranú úrodu produktov z biologického majetku sa uplatňuje štandard *IAS 2 Zásoby*.

Biologický majetok sa podľa štandardu *IAS 41* pri prvotnom vykázaní a následne vždy ku dňu zostavenia účtovnej závierky oceňuje reálnou hodnotou. Reálna hodnota je znižovaná o odhadované náklady súvisiace s predajom, do ktorých je možné zahrnúť provízie, poplatky, dane z prevodu, clá. Do týchto nákladov nie je možné zahrnúť finančné náklady a daň z príjmu. Ako základ pre stanovenie reálnej hodnoty štandard umožňuje použiť:

- kótovanú cenu na aktívnom trhu (komoditných a plodinových burzách),
- poslednú transakčnú cenu, ak nedošlo k značným výkyvom v ekonomike,
- trhové ceny podobného majetku,
- súčasnú hodnotu očakávaných čistých peňažných tokov diskontovaných aktuálnou trhovou sadzbou – ak neexistuje trhovú cenu alebo hodnotu majetku.

Zvolený spôsob ocenenia biologického majetku má vplyv na postup zverejňovania jeho stavu a zmien v poznámkach.

Štandard rozlišuje vykazovane dotácií podľa ich druhov:

- ak je štátna dotácia súvisiaca s biologickým majetkom oceneným jeho reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady súvisiace s predajom **nepodmienená**, družstvo ju vykazuje ako výnos vtedy a len vtedy, keď sa táto štátna dotácia stane pohľadávkou,
- ak je štátna dotácia, ktorá súvisí s biologickým majetkom oceneným jeho reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady súvisiace s predajom **podmienená**, družstvo ju vykáže ako výnos vtedy a len vtedy, ak sú podmienky spojené s dotáciou splnené.

Štandard *IAS 41* upravuje štátne dotácie, ktoré sa týkajú biologického majetku **oceňovaného jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady súvisiace s predajom**, alebo ak prijatie štátnej dotácie vyžaduje, aby družstvo nevykonávalo presne určenú poľnohospodársku činnosť. Podmienky štátnych dotácií môžu byť rôzne. Môžu napríklad vyžadovať, aby družstvo v určitej lokalite hospodáril aspoň štyri roky, v opačnom prípade musí celú dotáciu vrátiť. V takomto prípade sa štátna dotácia nevykáže ako výnos, až dokým neuplynú štyri. Ak však štátna dotácia umožňuje, aby časť štátnej dotácie bola ponechaná vo výške v závislosti od uplynutého času, účtovná jednotka vykáže štátnu dotáciu ako výnos v pomernej výške pripadajúcej na uplynulé časové obdobie. V prípade, že sa štátna dotácia týka biologického majetku **oceňovaného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty** uplatňuje sa štandard *IAS 20 Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*¹².

¹² IAS 41, ods. 38.

2. Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

V predchádzajúcej časti sme sa zaoberali poľnohospodárskym družstvom z teoretického hľadiska. Poľnohospodárska výroba sa zaraďuje medzi prvotné ľudské činnosti a jej dôležitosť vyplýva z jej osobitostí a predovšetkým v zabezpečovaní výživy obyvateľstva, potravinovej bezpečnosti, udržania zamestnanosti vidieka a zachovania charakteru krajiny. Poľnohospodárstvo je integrovanou súčasťou národného hospodárstva a patrí medzi primárne sektory podobne ako lesníctvo alebo ťažobný priemysel. „Kým v minulosti poskytovali poľnohospodári svoje produkty väčšinou priamo domácnostiam, v modernej ekonomike sa poľnohospodárske suroviny spracúvajú a zušľachtujú na finálne potravinové i nepotravinové produkty v potravinárskom a spracovateľskom priemysle. Konečným spotrebiteľom sú dodávané väčšinou až prostredníctvom distribučnej siete.“¹³

Cieľom diplomovej práce je priblížiť vedenie účtovníctva v konkrétnom poľnohospodárskom družstve. V teoretickej časti sme sa okrem hlavného cieľa zamerali aj na čiastkové ciele, ktoré ho dotvárajú. Vysvetlili sme si legislatívnu úpravu družstva ako právnej formy podľa obchodného zákonníka. Táto právna norma obsahuje vymedzenie a charakteristiku poľnohospodárskeho družstva, ustanovenia týkajúce sa jeho založenia a vzniku, upravuje minimálnu výšku základného imania, tvorbu nedeliteľného fondu, vznik a zánik členstva, orgány poľnohospodárskeho družstva. Ďalej sme sa venovali charakteristike družstva z hľadiska európskych právnych noriem, rozoberali sme problematiku dotácií, podmienky ich schválenia a ich účtovného zobrazenia vo výnosoch družstva.

V praktickej časti sledujeme vedenie účtovníctva v konkrétnom poľnohospodárskom družstve. Čiastkovými cieľmi v tejto časti sú vybrané účtovné prípady týkajúce sa rastlinnej a živočíšnej výroby, zhodnotíme postupy a metódy, ktoré poľnohospodárske družstvo počas bežného účtovného obdobia používalo a snažíme sa nájsť návrhy a riešenia, ktoré by mohli byť prínosom na splnenie hlavného cieľa účtovníctva, ktorým je pravdivé a verné zobrazovanie skutočností týkajúcich sa účtovnej jednotky.

¹³GRZNÁR, M. a kol. 2006. *Podnikanie v agropotravinárstve*. 2. prepracované vydanie. Bratislava: VYDAVATELSTVO EKONÓM, 2006. 222 s. ISBN 80-225-2156-6. s. 7.

Pri tvorbe diplomovej práce sú uplatnené vedecké metódy skúmania, ktoré vychádzajú z niekoľkých, na seba nadväzujúcich fáz. Primárnym zdrojom ekonomických poznatkov je pozorovanie, v rámci ktorého sa skúmajú súčasné aj historické javy. Na pozorovanie obsahovo nadväzuje analýza, v ktorej sa získané fakty usporadúvajú do súvislostí. Metóda analýzy predstavuje poznávanie, posudzovanie a hodnotenie ekonomických procesov a s nimi súvisiacich väzieb v poľnohospodárskom družstve i mimo neho. Ekonomická analýza je metódou poznania a súčasne funkciou riadenia a je označovaná ako diagnostická činnosť, ktorá hovorí o ekonomickom zdraví poľnohospodárskeho družstva.

Metódy skúmania, ktoré použijeme pri tvorbe diplomovej práce:

- **analýza javov a procesov** - rozklad celku na jeho jednotlivé časti a prvky s cieľom čo najdokonalejšieho poznania subčastí systému. Túto metódu sme využili pri skúmaní súčasného stavu a právnej úpravy, pri analýze výsledku hospodárenia za účtovné obdobie, na ktorý majú vplyv účtovné prípady zachytávajúce hospodárske operácie v rastlinnej výrobe a v živočíšnej výrobe.
- **syntéza javov a procesov** - skúmanie javov ako celku, a to pomocou skladby častí a prvkov celku. Pri syntéze poznávame najskôr vnútornú štruktúru a vzájomné vzťahy skúmaných javov a procesov. Túto metódu sme uplatnili v závere diplomovej práce pri charakteristike výsledkov hospodárenia poľnohospodárskeho družstva za bežné účtovné obdobie.
- **indukcia javov a procesov** - postup vedúci k zovšeobecneniu získaných poznatkov na základe skúmania všetkých dostupných javov alebo len časti týchto javov. Túto metódu sme aplikovali na základe poznatkov, ktoré sme získali pozorovaním zaužívaného spôsobu vedenia účtovníctva a celkového fungovania v konkrétnom poľnohospodárskom družstve. Pomocou takto získaných čiastočných poznatkov formulujeme teórie a závery.
- **komparácia** - porovnávanie javov v čase a priestore, speje k identifikácii ich spoločných, prípadne rozdielnych stránok. Porovnávame družstvo ako právnu formu podľa slovenskej a európskej legislatívy. Všímame si špecifiká účtovania podľa zákona o účtovníctve, postupov účtovania a opatrení v porovnaní s účtovaním podľa medzinárodných účtovných štandardov IAS/IFRS.
- **abstrakcia** - zameranie sa na podstatu ekonomických javov a procesov. V celej diplomovej práci sa abstrahuje od množstva informácií, ktoré s rozoberanou

problematikou úzko súvisia, ale vzhľadom na zameranie a cieľ diplomovej práce sú pre jej tvorbu irelevantné.

Hlavným zdrojom získaných poznatkov v teoretickej časti bola odborná literatúra a platná legislatíva, ktorá danú problematiku upravuje. V praktickej časti sme vychádzali z účtovných výkazov, interných smerníc a výročných správ konkrétneho poľnohospodárskeho družstva. Pre prehľadné zobrazenie získaných informácií sme použili tabuľky a schémy.

3. Výsledky práce a diskusia

3.1 Charakteristika konkrétneho poľnohospodárskeho družstva

Roľnícke družstvo Petrova Ves (ďalej len „družstvo“), ktoré vzniklo 1 .1. 1975. V súčasnosti má spolu 695 členov, z toho je 119 členov zároveň zamestnancami, 292 členov nemá s družstvom uzatvorený pracovný pomer a 284 členov je z radov dôchodcov. Zapisované základné imanie družstva je 600 147 €, skutočné základné imanie je 3 862 558 €. Výška základného členského je 664 €.

Družstvo obhospodaruje pozemky v k. ú. Unín, Petrova Ves, Radimov, Letničie. Územie týchto obcí má charakter pahorkatín s nadmorskou výškou 190 – 350 metrov. Z klimatického hľadiska sa celý región nachádza v teplej, mierne suchej, nížinnej aglomerácii. Celková výmera pôdy v užívaní RD na základe verifikácie predstavuje 3 419 ha, z toho poľnohospodárska pôda predstavuje 3 402 ha (z toho orná pôda 3 300 ha, vinice 28 ha, ovocné sady 13 ha, lúky a pasienky 61 ha), lesná pôda 1 ha, rybníky a vodné plochy 16 ha a nepoľnohospodárska pôda spolu 17 ha. Podľa štruktúry pôdy je zrejmé, že družstvo sa špecializuje na výrobu obilnín. Okrem toho družstvo ešte pestuje slnečnicu a kukuricu na zrnó. Pomerne veľká časť osevných plôch je určená na výrobu krmív pre živočíšnu výrobu. Dosahované priemerné hektárové úrody zodpovedajú možnostiam, ktoré z hľadiska pôdno-klimatických podmienok má družstvo. Dlhodobó dobré výsledky dosahuje družstvo aj pestovaní hustosiatych obilnín.

Predmetom podnikania Roľníckeho družstva Petrova Ves je podnikanie v poľnohospodárskej výrobe a lesníctve, vrátane predaja nespracovaných poľnohospodárskych a lesných výrobkov, stavebná činnosť jednoduchá, oprava poľnohospodárskych strojov, kovovýroba, pohostinská činnosť - závodné stravovanie, vnútroštátna nákladná cestná doprava, práce a služby vykonávané poľnohospodárskou technikou, mechanizované zemné práce. Ťažiskom jeho podnikania je živočíšna výroba a rastlinná výroba. V rastlinnej výrobe družstvo podniká v pestovaní tradičných poľných kultúr ako sú obilniny, olejniný, krmoviny. V živočíšnej výrobe sa družstvo zameriava na produkciu mlieka a výkrm ošípaných.

3.2 Účtovné zobrazenie živočíšnej výroby v konkrétnom poľnohospodárskom družstve

Družstvo potrebuje pre svoju existenciu vlastniť a disponovať požadovaným objemom a štruktúrou hmotných prostriedkov (stavby, budovy, stroje, zásoby, inventár) a nehmotných vecí (softvér, licencie, ochranné známky, autorské práva), ktoré tvoria majetok účtovnej jednotky.

Podľa ustanovení zákona o účtovníctve majetok je:

- výsledkom minulých udalostí,
- je predpoklad, že v budúcnosti zvýši ekonomické úžitky účtovnej jednotky (priamo alebo nepriamo prispeje k toku peňažných prostriedkov a ekvivalentov peňažných prostriedkov),
- dá sa spoľahlivo oceniť,
- vykazuje sa v účtovnej závierke v súvahe alebo vo výkaze o majetku a záväzkoch (v sústave jednoduchého účtovníctva).

Jednotlivé zložky majetku sa v závislosti na ich charakter používajú v hospodárskej činnosti rôznu dobu. Buď postupne odovzdávajú časť ocenenia do novovytváraných výrobkov, prác a služieb (budovy, stroje, zariadenia), alebo sa jednorazovo spotrebujú (výrobné zásoby, ceniny, peniaze). K dôležitým podmienkam pre objektívne zobrazenie štruktúry a výšky jednotlivých zložiek dlhodobého majetku patrí nielen ich správna identifikácia, ale aj uplatnenie správnej ceny. Od vybraného spôsobu oceňovania majetku a zdrojov majetku závisí obsah a vypovedacia schopnosť prakticky všetkých ekonomických veličín evidovaných a zisťovaných v účtovníctve. Účtovníctvo odpovedá na otázku, akú cenu majú jednotlivé zložky majetku a aj družstvo ako celok.

Zákonná úprava účtovníctva pri oceňovaní majetku vyžaduje uplatňovanie zásady nepretržitého pokračovania činnosti podniku a zásady opatrnosti vykazovania podniku. Princíp zásady opatrnosti spočíva v tom, aby sa majetok nenadhodnocoval, aby sa zohľadňovali možné riziká a aby bol majetok vykázaný v čo najnižšej cene. *Obstarávacou cenou* družstvo oceňuje hmotný a nehmotný majetok, s výnimkou majetku vytvoreného vlastnou činnosťou, zásoby, s výnimkou zásob vytvorených vlastnou činnosťou a záväzky pri ich prevzatí. *Vlastnými nákladmi* sa oceňuje hmotný majetok, nehmotný majetok

a zásoby vyrobené vlastnou činnosťou a príchovky a prírastky zvierat. V *menovitej hodnote* sú ocenené peňažné prostriedky a pohľadávky a záväzky pri ich vzniku.

Živočišna výroba RD Petrova Ves sa sústreďuje na chov dojníc a prasníc, výkrm ošípaných, chov plemenných prasníc a chov teliat a mladého hovädzieho dobytká. Podľa štruktúry živočišnej výroby sa RD Petrova Ves špecializuje na produkciu mlieka a bravčového mäsa. K 31. 12. 2009 družstvo evidovalo 912 kusov hovädzieho dobytká, z toho 506 kráv a ošípané v počte 1 289 ks z toho 100 ks prasníc. V porovnaní s rokom 2008 sa stav hovädzieho dobytká znížil o 119 ks a stav kráv o 33 ks. Stav ošípaných sa v porovnaní s rokom 2008 výrazne nezmenil.

V závislosti od účelu nadobudnutia sa zvieratá účtujú buď ako dlhodobý hmotný majetok alebo ako zásoby. Ak sa účtovná jednotka rozhodne účtovať zvieratá ako dlhodobý hmotný majetok, musia to byť plemenné zvieratá určené na reprodukciu. Zvieratá účtované ako zásoby sú určené na predaj, alebo spracovanie v účtovnej jednotke. Základné stádo a ťažné zvieratá tvoria samostatnú kategóriu dlhodobého majetku, ktorá nie je v zákone a dani z príjmov a ani v postupoch účtovania špecificky definovaná. Z toho dôvodu sa pri účtovaní vychádza zo zásady, podľa ktorej sa za zvieratá základného stáda považujú dospelé plemenné a chovné zvieratá, ktoré popri ďalších úžitkových vlastnostiach zabezpečujú reprodukciu vlastného chovu. Hovädzí dobytok a ošípané RD Petrova Ves obstaráva nákupom alebo vlastným chovom. Mladé zvieratá, ktoré obstará účtovná jednotka vlastným chovom sú účtované v zásobách dovtedy, kým nedosiahne zo zootecnického hľadiska pohlavnú dospelosť. Do kategórie základné stádo a ťažné zvieratá družstvo zaraďuje dospelé plemenné a chovné zvieratá za účelom dlhodobého využitia. Dospelosť zvierat na účely ich zaradenia do dlhodobého hmotného majetku sa posudzuje podľa zootecnických zásad akou je spôsobilosť reprodukcie, napr. spôsobilosť na rozmnožovanie vlastného druhu, veková hranica. Tieto hospodárske zvieratá prinášajú hospodársky úžitok, ktorým sa rozumie najmä narodenie mláďat, produkcia mlieka, vlny, využitie ťažnej sily zvieratá, komerčné využitie.¹⁴ Pri dodržaní zootecnických zásad a vo väzbe na prílohu k zákonu o dani z príjmov (zatriedenie hmotného majetku do odpisových skupín) do zvierat základného stáda bez ohľadu na ich obstarávaciu cenu patria:

- kravy a plemenné býky,
- prasnice a plemenné kance,
- bahnice a plemenné barany,

¹⁴ PATAKY, J. – HACHEROVÁ, Ž. – KOČNER, M. 2008. *Základy účtovníctva*. 1. prepracované vydanie. Nitra: SPU NITRA, 2008. 214 s. ISBN 978-80-552-0009-5. str. 34.

- kozy a plemenné capy,
- kobyly a plemenné žrebce,
- dospelé somáre, muly a mulice plemenné,
- dospelé plemenné husi a gunáre.

Do tejto skupiny zvierat sa môžu zaradiť aj zvieratá základného stáda ostatných hospodársky využívaných chovov, napr. jeleňov, danielov, muflónov, pštrosov, ak ich využiteľnosť je dlhšia ako štyri roky. Z hydiny patrí do zvierat základného stáda iba krdel' husí chovaných pre produkciu násadových vajec. Ostatná hydina, bez ohľadu na to, či ide o úžitkové alebo plemenné chovy patrí do zásob. Súčasťou zásob sú tiež krdle husí chované na mäso (vo výkrme).

Zvieratá z vlastného chovu, z kategórie mladých zvierat, účtovaných v zásobách sa do základného stáda preraďujú podľa toho, kedy dosiahnu zo zootechnického hľadiska pohlavnú dospelosť. Podľa internej smernice družstva sa do stavu kráv preraďujú vysokoteľné jalovice až po otelení, do stavu prasníc sa preraďujú chovné prasničky po prvom zapustení. Preradením mladých zvierat do základného stáda sa v účtovníctve uskutoční prevod krátkodobého majetku do dlhodobého majetku a začne sa s jeho odpisovaním. V účtovníctve sa táto zmena vyjadrí prostredníctvom účtu 624 – *Aktivácia dlhodobého hmotného majetku* a na účte 042 – *Obstaranie dlhodobého hmotného majetku* v ocenení zodpovedajúcom vlastným nákladom.

P. č.	Text	MD	D
1.	Hmotnostné a vzrastové prírastky zvierat ocenené vo vlastných nákladoch účtované počas odchovu až do veku ich preradenia do základného stáda	124	614
2.	Prevod zvierat do základného stáda v účtovnom ocenení ku dňu preradenia		
	a) úbytok zvierat v zásobách	614	124
	b) aktivácia zvierat v dlhodobom hmotnom majetku	042	624
3.	Zaradenie zvierat do používania	026	042

Kvôli vykázaniu verného a pravdivého obrazu majetku poľnohospodárske družstvo odpisuje základné stádo odo dňa zaradenia majetku do užívania. V súlade so zákonom o dani z príjmov je základné stádo zaradené do odpisovej skupiny 1 a odpisuje sa po dobu 4 – och rokov. Zvieratá sú na účte 026 – *Základné stádo a zvieratá* evidované do doby ich

vyradenia, ktoré môže nastať v dôsledku ich úplného odpísania, predaja, úhynu alebo krádeže.

3.2.1 Opravné položky a odpisy v živočíšnej výrobe

Zníženie ocenenia majetku sa pri zachovaní vykázania verného a pravdivého obrazu majetku v družstve zachytáva dvojakým spôsobom:

- pri prechodnom znížení hodnoty sa účtuje ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka pomocou opravných položiek,
- pri trvalom znížení hodnoty dlhodobého majetku sa účtuje pomocou odpisov, ak nejde o škodu.

Kým v minulosti platilo v RD Petrova Ves, že živočíšna výroba pôsobila ako stabilizátor hospodárenia a príjmov, v súčasnosti je to skôr naopak – živočíšna výroba je stratová a finančne družstvo zaťažuje. Situácia je ešte o to horšia, že dotačné prostriedky Európskej únie nie sú smerované do neefektívneho chovu ošípaných a hydiny, ale skôr do pôdy a rastlinnej výroby. Táto skutočnosť sa prejavuje nielen v neustálom poklese stavov hospodárskych zvierat, ale najmä v znižovaní produkcie, nízkej úžitkovosti a intenzite výroby a disproporcie medzi dopytom a ponukou po mäse a mliečnych výrobkoch. Tvorbou opravných položiek sa vyjadruje rešpektovanie zásad oceňovania.

K zvieratám, ktoré sa odpisujú, sa opravné položky tvoria v prípade, ak je ich úžitková hodnota zistená pri inventarizácii výrazne nižšia ako je ich ocenenie v účtovníctve po odpočítaní oprávok. Ak by zníženie hodnoty malo trvalý charakter, vykonal by sa mimoriadny odpis na ťarchu nákladov na hospodársku činnosť súvzťažne s oprávkami a o opravnej položke by sa vôbec neúčtovalo.

P. č.	Text	MD	D
1.	Tvorba opravnej položky k zvieratám	553	092
2.	Zúčtovanie opravnej položky z dôvodu predaja, darovania, škody	092	086
3.	Zúčtovanie opravnej položky z dôvodu úplného alebo čiastočného zániku opodstatneného predpokladu trvania zníženia hodnoty majetku	092	553

P. č.	Text	MD	D
1.	Účtovné odpisy podľa odpisového plánu	551	086
2.	Vyúčtovanie účtovnej zostatkovej ceny pri preradení zvierat základného stáda do výkrmu	551	086
3.	Vyúčtovanie účtovnej zostatkovej ceny pri nezavinenom úhyne zvierat základného stáda	551	086

3.2.2 Zásoby vlastnej výroby

Zásoby sú jednou z najvýznamnejších položiek majetku družstva. Sú nimi rôzne majetkové zložky, ktoré podľa účelu, na ktorý boli obstarané majú krátkodobý charakter. Charakteristickou črtou zásob je, že sa spotrebovávajú jednorazovo a neustále sa obnovujú. Ich optimálna veľkosť zabezpečuje úspešný a plynulý priebeh hospodárskej činnosti družstva. Pojem zásoby vymedzujú i postupy účtovania pre podnikateľov, pričom upravujú charakteristiku, klasifikáciu, oceňovanie a účtovanie o zásobách. Najdôležitejšou položkou zásob v rámci živočíšnej výroby družstva sú zvieratá. Medzi **zvieratá** patria

- **mladé chovné zvieratá**, za ktoré sa považujú zvieratá od ich narodenia až po ich preradenie do základného stáda alebo výkrmu. Náklady vynaložené na ich chov sa cez účtovanie hmotnostných alebo vzrastových prírastkov zahŕňajú do ich ocenenia na účte *124 – Zvierat*. Do dlhodobého hmotného majetku sa preraďujú v tej cene, v akej boli na tomto účte účtované, t. j. v ocenení vo vlastných nákladoch.

Do kategórie mladých zvierat, podľa uplatňovaných zootechnických zásad za zahŕňajú:

- a) pri hovädzom dobytku
 - teľatá do veku troch mesiacov,
 - mladý chovný hovädzí dobytok,
 - vysokoteľné jalovice,
- b) pri ošípaných
 - prasiatka do odstavu,

- odstavčatá,
- mladé chovné ošípané.
- **zvieratá vo výkrme**, medzi ktoré patria všetky druhy jatočných zvierat, ktoré sa chovajú na mäso, napr. hovädzí dobytok, ošípané, hydina.

V závislosti na toto členenie má družstvo vytvorenú analytickú evidenciu účtu *124 – Zvieratá* v členení na jednotlivé analytické účty:

- účet 124.001 - Mladý hovädzí dobytok,
- účet 124.002 - Dobytok vo výkrme,
- účet 124.003 - Prasničky na reprodukciu,
- účet 124.004 - Mladé prasatá,
- účet 124.005 - Prasatá vo výkrme,
- účet 124.010 – Psy.

Účet *124 – Zvieratá* spája zvieratá z vlastného chovu ocenené vlastnými nákladmi a zvieratá nakúpené ocenené v obstarávacej cene. Z toho dôvodu, rozdiel medzi začiatočným stavom účtu *124 – Zvieratá* k prvému dňu účtovného obdobia a konečným zostatkom k poslednému dňu účtovného obdobia nebude totožný s konečným stavom na účte *614 – Zmena stavu zvierat*. Túto osobitosť účtovania uvádza družstvo v poznámkach k účtovnej závierke.

Hodnota zvierat na účte *124 – Zvieratá* sa zvyšuje o:

- a) príchovky,
- b) hmotnostné prírastky,
- c) vzrastové prírastky.

Príchovkami zvierat sú živonarodené zvieratá ihneď po narodení, ktoré sa oceňujú vo vlastných nákladoch na 1 kg hmotnosti narodeného zvierat'a. Ak sa vlastné náklady zistiť nedajú, ocenia sa reprodukčnou obstarávacou cenou za kus alebo kilogram. Interná smernica družstva upravuje oceňovanie narodených prasiatok. Hmotnosť ich vrhu sa určí podľa počtu narodených prasiatok a priemernej hmotnosti, napr. 1 ks = 1 kg. Pri odstave sa celý vrh odváži a doúčtuje sa rozdiel medzi hmotnosťou zaúčtovanou pri narodení a skutočne zistenou hmotnosťou pri odstave v ocenení vo vlastných nákladoch na odstav.

Vážením, meraním príp. iným spôsobom sa u mladého chovného dobytká, mladých chovných ošípaných a zvierat vo výkrme zisťuje zvýšenie ich hmotnosti, tzv. **hmotnostný prírastok**. Hmotnostný prírastok sa oceňuje vo vlastných nákladoch. Pre tento účel má družstvo stanovené ceny vo vnútropodnikovom cenníku, ktoré sú podložené kalkuláciou

skutočných vlastných nákladov. V prípade, že sa nie je možné zistiť vlastné náklady, používa sa pre ocenenie reprodukčná obstarávacia cena. Pri výpočte prírastku hmotnosti sa zohľadňujú všetky zmeny v stave zvierat, ku ktorým došlo od predchádzajúceho zisťovania hmotnosti.

Tabuľka č. 3 Výpočet prírastku hmotnosti ošípaných

skutočná hmotnosť zvierat zistená ku dňu 31.12.2009		126 369 kg
+ všetky úbytky od predchádzajúceho zisťovania hmotnosti (predaj, prevod do inej kategórie, uhynutie)	+	63 975 kg
- všetky príjmy od predchádzajúceho zisťovania hmotnosti (nákup, príchovky, prevod z inej kategórie)	-	74 698 kg
- skutočná hmotnosť zvierat pri predchádzajúcom zisťovaní	-	87 693 kg
veľkosť prírastku hmotnosti za obdobie od predchádzajúceho zisťovania		27 953 kg

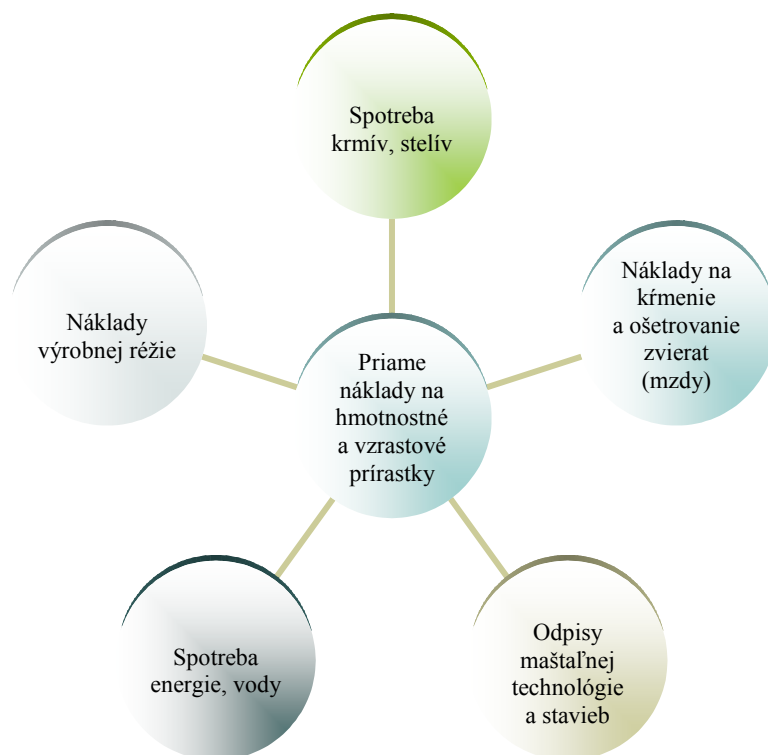
Vo svojej vnútropodnikovej smernici má družstvo dané, že u teľných jalovíc sa prírastok hmotnosti účtuje iba do konca 5. mesiaca brezivosti. V ďalšom období až do otelenia jalovice sa účtuje vzrastový prírastok. U chovných prasničiek sa prírastok hmotnosti účtuje iba do prvého pripustenia. Jalovice po otelení a prasničky po prvom pripustení sa preraďujú do základného stáda na účet 026 – *Základné stádo a ťažné zvieratá*.

Vzrastové prírastky zvierat sa oceňujú vo vlastných nákladoch jedného kŕmneho dňa príslušnej chovateľskej skupiny. Aj pre túto oblasť má družstvo stanovený vnútropodnikový cenník. Ak nie je možné zistiť vlastné náklady, používa sa pre ich ocenenie reprodukčná obstarávacia cena.

P. č.	Text	MD	D
1.	Obstaranie zvierat kúpou		
	a) cena obstarania	124	321
	b) 19 % DPH	343	321
2.	Príchovky zvierat	124	614
3.	Hmotnostné prírastky a vzrastové prírastky	124	614
4.	Preradenie zvierat základného stáda do výkrmu		
	a) doúčtovanie zostatkovej ceny zvierat základného stáda	551	086
	b) prevzatie zvierat do výkrmu v ocenení zostatkovej ceny	124	614
	c) vyradenie zvierat základného stáda v obstarávacej cene	086	026

Vlastné náklady na hmotnostné prírastky a vzrastové prírastky zvierat predstavujú priame náklady na príslušný chov zvierat. Podiel správnej réžie sa zahŕňa do kalkulácie vlastných nákladov v tom prípade, ak zvierat dosahujú úžitkovú alebo reprodukčnú zrelosť vo veku, ktorý presahuje dĺžku jedného roka.

Schéma č. 2 Priame náklady na hmotnostné a vzrastové prírastky zvierat



3.2.3 Účtovanie dotácií v živočíšnej výrobe

V rámci živočíšnej výroby sa družstvo špecializuje na výrobu mlieka. Aj napriek finančnej, hospodárskej a odbytovej kríze, ktorá poznamenala slovenský agrosektor, sa družstvo snaží o modernizáciu svojho podniku a o inováciu výroby. Jedným z krokov, ako čeliť odbytovej kríze – nízkym výkupným cenám za poľnohospodárske komodity je podľa predstavenstva družstva začať ich predávať priamo konečnému spotrebiteľovi. Preto RD Petrova Ves v rámci Programu rozvoja vidieka SR 2007 – 2013 požiadalo o nenávratný finančný príspevok na nákup mliečneho automatu, ktorý umiestni na svojom hospodárskom dvore. „Predaj z dvora“ má vo všeobecnosti prispieť k oživeniu, rozvoju vidieka, má ponechať pridanú hodnotu vkladajú do produktov na vidieku a zároveň tým podporiť lokálnu ekonomiku.

Schváleniu nenávratného finančného príspevku predchádza podanie prihlášky na dotáciu z fondu, kde sú definované peňažné prostriedky družstva a výška požadovanej dotácie na prefinancovanie projektu. Výška dotácie závisí od Cieľa Konvergencia¹⁵, do ktorého patrí celé územie SR s výnimkou bratislavského kraja a tiež fakt, že sa územie patriace do pôsobnosti RD Petrova Ves nenachádza v znevýhodnenej oblasti¹⁶. Po podaní žiadosti a vypracovaného projektu sa čaká na ohodnotenie splnenia bodovacích kritérií na základe ktorého sa družstvu dotácia schváli.

Po schválení dotácie je družstvo povinné predložiť ďalšie dokumenty a výkazy týkajúce sa jeho hospodárenia. Následne na to, začne s realizáciou projektu. Po doložení a preukázaní vynaložených nákladov môže požadovať finančné plnenie v rámci stanoveného kalendárneho postupného uvoľňovania peňažných prostriedkov až do výšky schválenej dotácie. Družstvo po obstaraní automatu na mlieku zaúčtuje nasledovné účtovné prípady:

¹⁵ Konvergencia - prioritný cieľ kohéznej politiky, znamená podporu najmenej rozvinutých regiónov zlepšovaním podmienok rastu a zamestnanosti.

¹⁶ Znevýhodnená oblasť je súvislý územný celok, v ktorom vplyvom nepriaznivých podmienok, nadmorskej výšky, svahovitosti a nízkej úrodnosti pôdy a iných nepriaznivých prírodných podmienok, prípadne v spojení s osobitnými miestnymi hospodárskymi a sociálnymi podmienkami sú náklady na jednotku výroby v poľnohospodárskej činnosti trvalo nadpriemerné.

P. č.	Text	€	MD	D
1.	Faktúra od dodávateľa za dodávku automatu na mlieko 19 % DPH	24 950,00	042	321
		4740,50	343	321
2.	Úhrada faktúry dodávateľovi	29 690,50	321	221
3.	Zaradenie automatu do používania, po splnení všetkých vyžadovaných podmienok	24 950,00	021	042
4.	Príjem peňažných prostriedkov dotácie	9 980,00	221	346
5.	Zaúčtovanie časového rozlíšenia výnosov budúcich období vo výške poskytnutej dotácie	9 980,00	346	384
6.	Rovnomerný odpis automatu	4 158,00	551	081
7.	Zúčtovanie alikvótnej časti časového rozlíšenia do výnosov bežného obdobia	4 158,00	384	648

Pri predajnej cene 0,50 € za liter mlieka z mliečneho automatu družstvo predpokladá pri minimálnom odbere 200 l mlieka denne hrubý zisk za pol roka vyše 21 400 €. Pri rovnakom množstevnom odbere a výkupnej cene 0,24 € za liter mlieka pre mliekarne by za rovnaké obdobie družstvo dosiahlo hrubý zisk len okolo 10 272 €.

Tabuľka č. 4 Produkcia mlieka v rokoch 2009 a 2008

ukazovateľ	rok 2009	rok 2008	medziročný rozdiel
výroba mlieka (l)	4 165 000	4 955 000	-790 000
dodávka mlieka (l)	3 884 000	4 672 000	-788 000
ročná dojivosť (kg)	8 221	9 482	-1 261
denná dojivosť (l)	21,87	25,15	-3,28
tržby (€)	732 025	1 501 792	-769 767
realizačná cena (€/l)	0,19	0,32	-0,13

Družstvo sa rozhodlo pre nákup automatu na predaj mlieka z dôvodu nízkej realizačnej ceny mlieka na trhu, značného poklesu výroby mlieka ako aj zníženia tržieb. Realizačná cena v roku 2009 v porovnaní s rokom 2008 poklesla o 0,13 €, výroba mlieka poklesla o 790 000 l a celkové tržby sa znížili o 769 767 €. Z tohto dôvodu družstvo očakáva zavedením „Predaja z dvora“ aspoň čiastočné zlepšenie ekonomiky – rentability surového kravského mlieka. Tejto formy predaja sa týka aj nová príloha k zákonu o dani z pridanej hodnoty - Príloha č. 7a, podľa ktorej sa ustanovuje tovar, na ktorý sa vzťahuje znížená sadzba dane 6 % zo základu dane. Týmto tovarom sú podľa uvedenej prílohy mäso z hovädzích zvierat, mäso zo sviň, surové mlieko, čerstvé vajcia, živé ryby či prírodný med.¹⁷

3.3 Účtovne zobrazenie rastlinnej výroby v konkrétnom poľnohospodárskom družstve

3.3.1 Účtovné zobrazenie nedokončenej výroby

Prioritou rastlinnej výroby je zabezpečiť produkciu tržných plodín a krmný fond pre potreby živočíšnej výroby, a to v štruktúre ako aj v kvalite, najmä vlastných objemových krmovín ako sú kukuričná siláž, senáž, seno a jadrové krmoviny. Charakteristickým znakom poľnohospodárskeho družstva je, že na jeseň vysadí úrodu, ktorú zozbiera až na jar budúceho roka. Z tohto dôvodu účtovná jednotka sleduje samostatne náklady na plodiny zberané v bežnom roku a samostatne náklady na plodiny zberané v budúcom roku, o ktorých sa účtuje ako nedokončenej výrobe v budúcich rokoch. Pre tento účel sleduje družstvo náklady v období od 1.7. bežného roka do 30.6. nasledujúceho roka. Náklady na hlavné plodiny zahŕňajú aj náklady na medziplodiny alebo krycie plodiny použité na účely zeleného hnojenia alebo na ozdravné účely pre hlavné plodiny v bežnom alebo budúcom roku. Do ocenenia nedokončenej výroby sa zahŕňajú iba priame náklady, vrátane prác pomocných činností (náklady na prípravu pôdy). Podiel nepriamych (režijných) nákladov sa do nedokončenej rastlinnej výroby nezahŕňa. Súhrnne by tieto náklady mali súhlasiť so zostatkom na analytickom účte 121 – Nedokončená výroba so zberom v budúcom roku.

¹⁷ Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, Príloha 7a. Účinnosť tejto prílohy stanovuje zákon č. 83/2010 Z. z., ktorým sa dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov od 1. 5. 2010.

P. č.	Text	MD	D
1.	Účtovanie nákladov (mzdové, materiálové) pre budúci rok	5**	611
2.	Zníženie stavu nedokončenej výroby	611	121
3.	Zvýšenie stavu výrobkov na sklade (po zbere úrody)	123	613

Výrobky predstavujú výsledky vlastnej výroby, ktoré sú určené na predaj mimo účtovnej jednotky alebo na spotrebu vo vnútri účtovnej jednotky. Stav a pohyb výrobkov vlastnej výroby sa účtuje na účte 123 – *Výrobky* ocenených vo vlastných nákladoch vyčíslených na účte 121 – *Nedokončená výroba*.

3.3.2 Účtovanie dotácií v rastlinnej výrobe

Najviac perspektívnymi plodinami družstva sú dobré tržné plodiny slnečnica a repka ozimná. Na komoditnom trhu je o ne stále veľký záujem a nie je problém ani s platením za ich dodávky. V uplynulom roku 2009 sa rastlinnej výrobe dotklo znižovanie výkupných cien jednotlivých produktov. Najnižšie zníženie výkupnej ceny zaznamenala kukurica o 4 €, pričom najvyšší pokles ceny zaznamenala repka ozimná o 193,32 €. Z toho dôvodu sa repka ozimná stala pre družstvo nerentabilnou plodinou a na jej pestovanie bude požadovať dotácie.

Tabuľka č. 5 Porovnanie výkupných cien vybraných plodín v roku 2009 a 2008

názov plodiny	výkupná cena v € v roku 2009	výkupná cena v € v roku 2008
pšenica	91,7	117,07
sladovnícky jačmeň	141,8	230,6
kukurica	115,57	119,57
repka ozimná	234,55	427,87
mak	0,86	1,86

V rámci rastlinnej výroby, družstvo dostáva prevádzkovú dotáciu, t.j. hospodársku dotáciu, ktorú obyčajne používa na nákup sadeníc a osív ako aj na vyrovnanie strát z nerentabilných plodín. Príjem takejto dotácie sa účtuje v prospech účtu 346 – *Dotácie zo štátneho rozpočtu*. Čerpanie dotácie sa zaúčtuje v časovej a vecnej súvislosti v prospech účtu 648 – *Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti*, ak sa dotácia poskytnula na úhradu nákladov, a to v časovej a vecnej súvislosti s vyúčtovaním nákladov na príslušný účel, na ktorý sa predmetná dotácia poskytnula. Nevyčerpané prostriedky štátnej dotácie v účtovnom období je potrebné vrátiť.

P. č.	Text	€	MD	D
1.	Vznik prvotných nákladov	5 000	5**	321
	DPH 19 %	950	343	321
2.	Inkaso dotácie na bankový účet	6 200	221	346
3.	Zúčtovanie dotácie	5 000	346	648
4.	Vrátenie ostatných prostriedkov dotácie	1 200	346	221

Ak náklady na nákup osív a sadeníc vzniknú v bežnom roku, ale dotácia bude poskytnutá až v nasledujúcom roku, účtovanie bude nasledovné:

P. č.	Text	€	MD	D
ROK BEŽNÝ				
1.	Vznik prvotných nákladov	3 050	5**	321
2.	Zúčtovanie nároku dotácie	3 050	346	648
ROK NASLEDUJÚCI				
3.	Príjem dotácie na bankový účet	3 050	221	346

Ak nastane opačný prípad, že náklady, na ktorých úhradu bola dotácia poskytnutá, vzniknú až v nasledujúcom roku, účtovanie bude:

P. č.	Text	€	MD	D
ROK BEŽNÝ				
1.	Inkaso prevádzkovej dotácie na bankový účet	3 050	221	346
2.	Zúčtovanie poskytnutej dotácie, ak náklady budú vynaložené až v budúcich obdobiach	3 050	346	384
ROK NASLEDUJÚCI				
3.	Vznik nákladov, na ktorých úhradu bola dotácia poskytnutá	3 050	5**	321
4.	Úhrada vzniknutých nákladov	3 050	321	221
5.	Zúčtovanie dotácie do výnosov toho účtovného obdobia, v ktorom boli vynaložené náklady	3 050	384	648

3.4 Účtovné zobrazenie vzájomného využitia výrobkov rastlinnej a živočíšnej výroby

Pre družstvo je charakteristické, že časť úrody, ktorú vypestuje, spotrebuje pre vlastné účely v rámci živočíšnej výroby a tiež, že niektoré produkty živočíšnej výroby, predovšetkým maštalný hnoj, spotrebováva pre vlastné potreby v rastlinnej výrobe. Presuny medzi rastlinnou a živočíšnou výrobou sleduje družstvo v prvej fáze vo svojom vnútropodnikovom účtovníctve na jednotlivých strediskách.

Družstvo v rámci rastlinnej výroby produkuje plodiny, ktoré spotrebováva ako krmivá v živočíšnej výroby. Typickým príkladom takejto plodiny je kukurica, z ktorej sa vyrába siláž ako krmná zásoba pre kravy a hovädzí dobytok. V čase, keď sa kukurica nachádza na poli, družstvo o nej účtuje ako o výrobku rastlinnej výroby. Len čo sa kukurica dostane do silážneho žľabu, v ktorom sa pripravuje na proces nazývaný silážovanie, stáva sa zásobou živočíšnej výroby. Z toho dôvodu vedie družstvo tie zásoby, ktoré sa presúvajú medzi rastlinnou a živočíšnou výrobou na analytických účtoch pre obe výroby zvlášť.

Účet 123.100 – Kukurica (rastlinná výroba)

Účet 123.110 – Kukurica (živočíšna výroba)

P. č.	Text	MD	D
1.	Zvýšenie stavu zásob kukurice na sklade	123.100	613
2.	Odovzdanie zásob kukurice do pomocnej výroby - príprava kukurice na silážovanie	613	123.100
3.	Zvýšenie stavu kŕmnych zásob - siláž	123.200	613
4.	Použitie siláže na kŕmenie dobytky	613	123.200

Rovnako sa účtovne zobrazujú aj ďalšie výrobky, výsledky pomocnej výroby, ktoré sa presúvajú z rastlinnej do živočíšnej výroby, napr. výroba sena, senáže.

Maštalný hnoj, ktorý je vedľajším produktom hovädzieho dobytky má v rastlinnej výrobe nezastupiteľné miesto, pretože zúrodňuje pôdu a zlepšuje jej fyzikálne a chemické vlastnosti. Priebežne sa sústreďuje na poľnom hnojisku a v účtovníctve družstva sa vedie v zásobách živočíšnej výroby. V momente, keď sa maštalný hnoj použije ako hnojivo pôdy, na ktorej bude družstvo siať, stáva sa súčasťou rastlinnej výroby ako náklad na spotrebu vlastných hnojív. Maštalný hnoj sa tak ako ostatné produkty živočíšnej výroby, ktoré sa spotrebúvajú v rámci rastlinnej výroby vedie na analytických účtoch zvlášť ako zásoba v rastlinnej výrobe a zvlášť ako zásoba v živočíšnej výrobe.

Účet 123.500 – Maštalný hnoj (živočíšna výroba)

Účet 123.510 – Maštalný hnoj (rastlinná výroba)

P. č.	Text	MD	D
1.	Zvýšenie stavu maštalného hnoja na poľnom hnojisku	123.500	613
2.	Vývoz maštalného hnoja na konkrétne pole	613	123.500
3.	Zvýšenie stavu organických hnojív v rastlinnej výrobe	123.510	613
4.	Použitie maštalného hnoja na zúrodnenie pôdy	613	123.510

Maštalný hnoj ocenený vo vlastných nákladoch na základe vnútropodnikových cien sa premieta do ocenenia plodiny, ktorá sa na takto hnojenom poli vypestuje.

3.5 Inventarizácia v poľnohospodárskom družstve

Neodmysliteľnou súčasťou vedenia účtovníctva družstva je inventarizácia v rámci živočíšnej a rastlinnej výroby. Inventarizáciou sa zisťuje či je skutočný stav jednotlivých zložiek zásob zhodný so stavom účtovným a zároveň sa overuje, či nenastali dôvody na účtovanie opravných položiek k zásobám. Ak sa inventarizácia zásob vykonáva ku dňu zostavenia účtovnej závierky, jedná sa o tzv. periodickú inventarizáciu. V prípade vykonanie inventarizácie počas účtovného obdobia v individuálne stanovenom termíne ide o tzv. priebežnú inventarizáciu. Inventarizácia sa vykonáva:

- fyzickou inventúrou (používa sa pri majetku, ktorý sa dá spočítať, odvážiť, odmerať),
- dokladovou inventúrou (používa sa pri kontrole pohľadávok a záväzkov).

Družstvo prostredníctvom inventarizácie zisťuje prípadné rozdiely, príčiny ich vzniku, zodpovednosť za vzniknuté rozdiely a po jej skončení zabezpečuje účtovné vysporiadanie inventarizačných rozdielov. Inventarizačnými rozdielmi môžu byť manko, prebytok škoda, prirodzený úbytok zásob, ale tiež sa môže stať, že účtovný stav je zhodný so stavom skutočným.

Stanovy družstva určujú kontrolnú komisiu, ktorá sleduje správnosť hospodárenia, zodpovedá za vykonanie inventarizácie majetku a záväzkov a vymenúva inventarizačné komisie osobitne pre rastlinnú výrobu a živočíšnu výrobu. Inventarizácia sa v družstve vykonáva v pravidelných štvrtročných intervaloch. V rastlinnej výrobe sa vážením, meraním alebo odborným odhadom porovnáva stav skladových kariet so stavom skutočným. V živočíšnej výrobe sa počítaním kusov a vážením zisťuje reálny stav zvierat, ktorý sa potom porovnáva so stavom vedeným na kartách zvierat. Zložitejšia je inventarizácia nedokončenej výroby. Agronóm vykonáva obhliadku polí, na ktorom boli vysiate plodiny, sleduje ich vzrast, všíma si ich poškodenie a na základe zistených skutočností určí prepočtom jej stav a príslušné ocenenie. Po vykonaní fyzickej inventúry napíšu jednotlivé inventarizačné komisie správu o vykonanej inventarizácii, ktorú predložia kontrolnej komisii. Kontrolná komisia v priebehu roka informuje predstavenstvo družstva o priebehu vykonaných inventarizácií a členskej schôdzi predkladá správu o svojej činnosti za uplynulý rok.

Vo vnútropodnikovej smernici družstva sú percentuálne určené prirodzené normy úbytkov zásob rastlinnej výroby, ktoré môžu vzniknúť v dôsledku odparenia, rozprášená

alebo môžu vzniknúť pri preskladňovaní a prevoze jednotlivých komodít. V závislosti od množstva a kvality úrody zberaných plodín sa môžu tieto normy prirodzených strát po dohode agronóma a zootehnika zvyšovať, prípadne znižovať. Každá takáto zmena v percentuálnej norme prirodzených úbytkov sa zachytáva vo vnútro podnikovej smernici.

Úbytky zvierat pri ich predaji, preradení do inej chovateľskej skupiny, uhynutí, darovaní a pod. sa v družstve oceňujú v priemerných cenách živej hmotnosti za 1 kg alebo v priemernej cene za 1 kus, určených váženým aritmetickým priemerom. Priemerná cena 1 kg živej hmotnosti alebo 1 ks sa podľa internej smernice družstva najmenej raz mesačne, zvyčajne na začiatku mesiaca.

P. č.	Text	MD	D
1.	Nezavinené uhynutie zvierat do normy uhynutia	614	124
2.	Zavinené uhynutie a nezavinené nad normu uhynutia, vrátane mánk	649	124
3.	Uplatnenie náhrady mánk a škôd voči a) zamestnancom b) ostatným osobám	335 378	648 648
4.	Úhyn zvierat v dôsledku živej pohromy, napr. blesku, povodne	582	124
5.	Uplatnenie náhrady škody voči poisťovni na základe zmluvy o poistení zvierat, ak ide o škodu účtovanú na účte 582	378	682
6.	Služby kafilérie za likvidáciu uhynutých zvierat a) vyúčtovanie kafilérie b) 19 % DPH	518 343	321 321
7.	Škoda spôsobená odcudzením zvierat a) úbytok zvierat b) oprava uplatnenej 19 % DPH	549 549	124 343
8.	Rozdiel zo zmeny cien vnútro podnikového cenníka pre oceňovanie zvierat a úroveň skutočných vlastných nákladov a) zvýšenie ocenenia na úroveň skutočných vlastných nákladov a) zníženie ocenenia na úroveň skutočných vlastných nákladov	124 614	614 124

Škody spôsobené na plodinách v rastlinnej výrobe vplyvom živelných pohrôm alebo iných mimoriadnych udalostí sa účtujú ako zníženie nedokončenej výroby súvzťažne s účtom 582 – Škody. Ak na poľnohospodárskych plodinách vznikne **úplná škoda**, znamená to, že zber úrody sa neuskutoční vôbec. V takomto prípade sa na účet 582 – Škody účtuje celková suma vynaložených nákladov zaúčtovaných na účte 121 –

Nedokončená výroba na poškodenú plodinu, ak došlo k zničeniu na celej výmere. Ak došlo k úplnej škode, ale iba na určitých plochách, vyúčtuje sa škoda vo výške násobku výmery zničených plôch a priemerného nákladu na 1 ha zasiatej plodiny, vypočítaného z vynaložených nákladov až do okamihu, keď došlo ku škode.

Za **čiasťočnú škodu** sa považuje také poškodenie plodín, ktoré má za následok zníženie úrody. V takomto prípade sa škoda vyúčtuje vo výške rozdielu zo zníženej úrody rastlinných výrobkov, ocenenej vo vlastných nákladoch oproti predpokladanej úrode. Ak škodu na nedokončenej rastlinnej výrobe spôsobí živelná pohroma alebo iná mimoriadna udalosť, bez ohľadu na to, či bude táto škoda predmetom náhrady alebo nie, účtuje sa na účte 582 – *Škody*.

P. č.	Text	MD	D
1.	Škoda na nedokončenej výrobe	582	121
2.	Zavinené manko na nedokončenej výrobe	549	121
3.	Nezavinené manko na nedokončenej výrobe presahujúce normu prirodzených úbytkov	549	121
4.	Fyzické poškodenie, zničenie nedokončenej výroby	549	121
5.	Uplatnenie náhrady mánk a škôd voči		
	a) poisťovni a iným osobám	378	648
	b) zamestnancom	335	648
6.	Náhrada škody spôsobenej živelnou pohromou	378	682

3.6 Výsledok hospodárenia v konkrétnom poľnohospodárskom družstve za rok 2009

Výsledok hospodárenia družstva za uplynulý rok 2009 poznamenali predovšetkým nepriaznivé klimatické podmienky s rýchlym príchodom letného počasia po zime a nedostatkom vlhky a tvrdý dopad svetovej ekonomickej krízy, ktorý sa prejavil na značnom znižovaní výroby v priemysle a v potravinárstve. Prevaha ponuky nad dopytom

viedla k znižovaniu nákupných cien všetkých poľnohospodárskych komodít. Takýto značný prepád cien mal za následok zníženie tržieb v prvovýrobe o viac ako tretinu v porovnaní s rokom 2008 a aj na prehĺbení stratovosti poľnohospodárskej prvovýroby a na nedostatku finančných prostriedkov.

V roku 2009 vykázalo družstvo nepriaznivý výsledok hospodárenia v celkovej výške – 995 733 €. Dosiahnutá strata je až trojnásobne vyššia v porovnaní s rokom 2008. Negatívny vývoj ukazovateľa ovplyvnil predovšetkým vývoj výsledku hospodárenia z hospodárskej činnosti, ktorý dosiahol stratu až 982 906 €. V porovnaní s poklesom výroby o 54 % a obchodnej marže o 5 % klesli priame náklady iba o 42 % a osobné náklady len o 10 %. Vývoj dosiahnutej straty z finančnej činnosti, ktorý predstavuje medziročný pokles o 81 834 € v porovnaní s bezprostredne predchádzajúcim účtovným obdobím bol pozitívne ovplyvnený predovšetkým nižšími kurzovými stratami a nižšími nákladovými úrokmi. Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti mierne zvýšil celkovú stratu z hospodárskej činnosti. Za takýmto negatívnym ekonomickým vývojom sa podpísala celková situácia slovenského poľnohospodárstva, jeho dotačná politika, ako i dopady hospodárskeho vývoja v krajinách Európskej únie a vo svete.

Tabuľka č. 6 Štruktúra výsledku hospodárenia za rok 2009

Výsledok hospodárenia podľa jednotlivých činností	Bežné obdobie	Bezprostredne predchádzajúce obdobie
Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti	-982 906	-223 926
Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti	-17 416	-99 250
Výsledok hospodárenia z bežnej činnosti	-1 000 322	-323 176
Výsledok hospodárenia z mimoriadnej činnosti	4 589	33
Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie	-995 733	-323 143

Vykázanú stratu – 995 733 € družstvo na základe rozhodnutia členskej schôdze zaúčtovalo nasledovným spôsobom:

P. č.	Text	€	MD	D
1.	Vysporiadanie straty úhradou spoločníkmi v súlade so stanovami družstva	26 800,00	354	431
2.	Vysporiadanie straty zmenou základného imania	500 000,00	419	431
3.	Prevod na účet neuhradenej straty minulých rokov	468 933,00	429	431

V roku 2009 sa strata v porovnaní s rokom 2008 prehĺbila o 672 590 €. Dôvodom je predovšetkým zníženie dosiahnutých tržieb v tomto období spôsobené výpadkom produkcie rastlinnej výroby a prepadom výkupných cien za výrobky. Túto skutočnosť sa družstvo rozhodlo riešiť maximálnym šetrením pri všetkých vstupoch do výroby. Nakoľko družstvo vykázalo už druhý rok po sebe stratu, rozhodlo sa, že zníži výšku základného imania o 500 000 €, členovia sa budú podieľať na úhrade straty vo výške 26 800 € a zvyšnú sumu družstvo preúčtuje na neuhradenú stratu minulých rokov. Družstvo predpokladá, že v nasledujúcom období prinesie predovšetkým predaj mlieka z automatu zvýšenie tržieb, čím môže dosiahnuť kladný hospodársky výsledok a táto strata sa bude môcť vyrovnať.

Záver

Poľnohospodárske družstvá majú v dnešnej dobe značné problémy, pretože sa im nedarí primerane speňažiť ich vlastnú produkciu. Situácia na trhu im neumožňuje oprieť sa o nejakú silnú komoditu, ktorou by mohli stabilizovať svoju ekonomiku. Z hľadiska zabezpečenia produkčných procesov je na družstvo kladená požiadavka technologickej a technickej vybavenosti zariadeniami, ktoré pri svojej činnosti využívajú. Táto skutočnosť spôsobuje viazanosť finančných prostriedkov, čím sa obmedzuje finančná situácia družstva. Efektívnym využívaním finančných zdrojov, ktoré poskytujú fondy Európskej únie si družstvo pomáha zlepšovať svoju konkurencieschopnosť na trhu. Za problém v rozvoji družstva môžeme považovať biologický charakter jej výroby a značnú závislosť na klimatických zmenách a poveternostných podmienkach. Dôležité je, aby družstvo pokračovalo v optimálnom riadení zásob a aby aktívne budovalo vzťahy so svojimi odberateľmi a dodávateľmi.

Na základe získaných poznatkov a informácií môžeme konštatovať, že družstvo v niektorých súvislostiach porušuje povinnosť, ktorá mu vyplýva zo zákona a nevedie účtovníctvo pravdivo a verne v súlade so zákonom o účtovníctve a postupmi účtovania a rámcovej účtovnej osnovy pre podnikateľov. Závažné nedostatky sme si všimli v oblasti interných smerníc, ktoré sú buď neaktuálne, alebo v písomnej forme neexistujú vôbec. Taktiež účtový rozvrh družstva nekonkretizuje súčasné potreby družstva. Je veľmi neprehľadný a obsahuje niektoré účty, ktoré sa v sledovanom účtovnom období ani nepoužívali naopak, neobsahuje účty, ktoré by sa používať mali.

Ako príklad uvedieme nákup poštových známok v hotovosti, ktorý družstvo účtuje nesprávne na ťarchu kalkulačného účtu *111 – Obstaranie materiálu súvzťažne s účtom 211 – Pokladnica*. Podľa postupov účtovania sa nákup cenín, medzi ktoré poštové známky určite patria, účtuje na účte *213 – Ceniny*. K tomuto účtu sa vedie analytická evidencia a vykonáva sa inventarizácia tak ako pri peňažných prostriedkoch v pokladnici. Všimli sme si, že k účtovným dokladom zaúčtovaným v pokladnici boli doložené už nečitateľné doklady z registračných pokladníc, vytlačené na termocitlivom papieri. Družstvo by malo k takýmto dokladom zabezpečovať kópie, ktoré zabezpečia dlhšiu trvácnosť čitateľnosti údajov a tým sa splní zákonná povinnosť preukázateľnosti účtovných dokladov.

Keďže má družstvo povinnosť auditu, účtuje zásoby spôsobom A. Obstaranie zásob sa účtuje cez kalkulačné účty, účtovanie priamo na sklad, ktoré družstvo praktizuje, je nesprávne a v rozpore s postupmi účtovania. Pri vedení účtovníctva musí družstvo dodržiavať akruálny princíp. Neuniklo našej pozornosti, že služby vyfakturované ku koncu roka 2009, ale vzťahujúce sa na obdobie roka 2010 neboli časovo rozlíšené. Družstvo tiež obchádza povinnosť zobrazovať zásoby v účtovníctve v čistej realizačnej hodnote a nevytvára opravné položky. Súvaha a začiatkové stavy súvahových účtov, ktorými sa účtovné obdobie začalo, nadväzovali na súvahu a konečné zostatky súvahových účtov, ktorými sa predchádzajúce účtovné obdobie ukončilo. Družstvo tak dodržalo zásadu bilančnej continuity. V súlade so zákonom o účtovníctve družstvo zostavuje účtovnú závierku, ktorú predkladá audítorovi na overenie.

Na odstránenie týchto nedostatkov by malo družstvo skvalitniť svoj vnútorný kontrolný systém, sledovať zmeny v právnych normách a zamedziť vzniku ďalších významných ale aj nevýznamných chýb.

Zoznam použitej literatúry

1. Knihy/Monografie

BAŠTINCOVÁ, A. a kol.. 2009. *Aktuálne problémy v oblasti účtovníctva, auditorstva a daní*. 1.vydanie. Bratislava: EKONÓM, 2009. 162 s. ISBN 978-80-225-2741-5.

BAŠTINCOVÁ, A. 2007. *Výsledok hospodárenia z účtovného a daňového hľadiska*. 1. vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2007, 140 s. 71 ISBN 978-80-8078-144-6.

BAŠTINCOVÁ, A. a kol.. 2007. *Účtovníctvo a dane podnikateľských subjektov II*. 1.vydanie. Bratislava: EKONÓM, 2007. 218 s. ISBN 978-80-225-2357-8.

CENIGOVÁ, A. 2008. *Podvojný účtovníctvo podnikateľov*. 9. vydanie. Bratislava : IBIPRINT, 2008. 632 s. ISBN 978-80-969946-0-1.

GRZNÁR, M. a kol. 2006. *Podnikanie v agropotravinárstve*. 2. vydanie. Bratislava : EKONÓM, 2006, 222 s. ISBN 80-225-2156-6.

PATAKY, J. – HACHEROVÁ, Ž. – KOČNER, M. 2008. *Základy účtovníctva*. 1. prepracované vydanie. Nitra : SPU NITRA, 2008. 214 s. ISBN 978-80-552-0009-5.

SOUKUPOVÁ, B. – ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A.. 2004. *Účtovníctvo*. 2. prepracované vydanie. Bratislava : IURA EDITION, 2004. 638 s. ISBN 80-8078-020-X.

ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. 2006. *Analýza účtovnej závierky*. 1. vydanie. Bratislava : IURA EDITION, 2006. 478 s. ISBN 80 – 8078 – 070 – 6.

Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie (IFRS), Bratislava : SÚVAHA, zväzok II, 1466 s. ISBN: 978 - 80 - 89265 - 13 – 8.

2. Právne normy

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

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

Opatrenie MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov

3. Internetové stránky

<http://www.finance.gov.sk>

<http://www.epi.sk/>

<http://sk.wikipedia.org/>

<http://www.apa.sk/>

<http://www.land.gov.sk/>

<http://www.euractiv.sk/>

<http://www.euroinfo.gov.sk/>

<http://www.drsr.sk/>