

ÚLOHA NÁKLADOVÉHO SYSTÉMU V TRVALO UDRŽATEĽNOM ROZVOJI PODNIKU

FUNCTION OF COST SYSTEM IN SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF ENTERPRISE

Emília Škorecová

Anotácia:

V silnom konkurenčnom prostredí internacionalizovaných a globalizovaných ekonomík je potrebné pre zabezpečenie trvalo udržateľného rozvoja sledovať v procese kontroly a riadenia nákladov značné množstvo aspektov, čo sa nezaobíde bez manažérskeho členenia nákladov a bez aplikácie moderných informačných systémov a informačných technológií. Po vstupe Slovenska do EÚ je preto žiadúce prehodnotiť a modifikovať nákladový systém podnikov.

Kľúčové slová:

nákladový systém, trvalo udržateľný rozvoj, hospodárnosť, efektívnosť, manažérske členenie nákladov, manažérsky informačný systém, modifikácia

Abstract:

For guarantee of sustainable development it is necessary to monitor many aspects in the process of cost control and cost managing in strong competitive environment of internationalized and global economics that requires managerial cost classification and application of modern informational systems and technologies. After entry of Slovakia to the EU it is desirable to reappraise and modificate the cost system of enterprises.

Keywords:

cost system, sustainable development, cost-effectiveness, efficiency, managerial cost classification, managerial information system, modification

ÚVOD

Od 1. mája 2004 je Slovensko členom ekonomického integračného spoločenstva, vedúci predstavitelia ktorého si vytýčili ambiciózne cieľ: stať sa do roku 2010 najkonkurencieschopnejšou a najdynamickejšou znalostnou ekonomikou sveta. Začlenením sa do integračného procesu EÚ prebralo na seba Slovensko aj zodpovednosť za to, že pri presadzovaní národno-štátnych záujmov sa bude zároveň podieľať i na realizácii záujmov integračného spoločenstva, t. j. okrem iného i na zvyšovaní konkurenčnej schopnosti EÚ. Zodpovednosť za to nesie celý systém slovenskej ekonomiky, vrátane každého jedného podnikateľského subjektu.

Zvýšenie konkurencieschopnosti slovenskej i európskej ekonomiky je možné iba zvyšovaním konkurencieschopnosti jednotlivých podnikov, zabezpečením ich trvalo udržateľného rozvoja a dlhodobej prosperity. Nezastupiteľnú úlohu pritom zohráva riadenie hospodárnosti a efektívnosti podnikateľskej činnosti, ktorého základom je dobre fungujúci nákladový systém, poskytujúci manažérom informácie pre rozbor nákladov z rôznych hľadísk a v rôznych súvislostiach. Náročné trhové prostredie EÚ predstavuje pre podniky výzvu k prehodnoteniu a modifikácii existujúcich nákladových systémov.

CIEĽ A METÓDY

Úlohou nákladového systému je zabezpečiť informačný obsah zodpovedajúci potrebám rozvíjajúcej sa trhovej ekonomiky a zároveň pravidelnú modifikáciu obsahovej i technickej stránky systému.

Cieľom príspevku je vyšpecifikovať hlavné smery modifikácie nákladového systému podnikov agrozozortu tak, aby bol spoľahlivým nástrojom pri zabezpečovaní hospodárnosti, efektívnosti a trvalo udržateľného rozvoja podniku v trhovom prostredí EÚ.

Ako východiskový materiál pre napísanie príspevku boli použité poznatky získané v procese riešenia výskumných úloh zameraných na:

- informačnú podporu controllingu nákladov v poľnohospodárskych podnikoch pri exploatacii netradičných metód,
- transformáciu informačných systémov podnikateľských subjektov agrozozortu v súvislosti so vstupom do EÚ.

Základnými metódami použitými pri spracovaní východiskového materiálu boli metódy analýzy, syntézy, selekcie, komparácie a rozhovoru s riadiacimi a ekonomickými pracovníkmi vybraných poľnohospodárskych podnikov.

VÝSLEDKY A DISKUSIA

Nákladový systém je súčasťou manažérskeho informačného systému podniku (MIS). Kvalitný MIS, umožňujúci detailne zaevidovať, rôznorode triediť, spracúvať a zobrazovať informácie o nákladoch, môže napomôcť tomu, aby poľnohospodárske podniky na Slovensku dokázali **zvýšiť nižšiu efektívnosť vynakladaných vstupov v porovnaní s podnikmi v krajinách EÚ**, na ktorú poukazujú viaceré vedecké i odborné práce.

Podľa záverov druhej dosahovej štúdie o vstupe Slovenska do EÚ (5), vypracovanej Ústavom slovenskej a svetovej ekonomiky SAV, budúcu situáciu slovenského poľnohospodárstva v podmienkach EÚ do značnej miery predurčuje jeho súčasná výkonnosť a postavenie v národnom hospodárstve v porovnaní s členskými štátmi EÚ a ostatnými kandidátskymi krajinami. V porovnaní s EÚ je produktivita poľnohospodárstva Slovenska výrazne nižšia. Na hektár pôdy i na jedného pracovníka sa vytvorí niekoľkonásobne menej pridanej hodnoty. Spôsobuje to odlišná cenová úroveň a výška podpory výroby, významné sú však aj rozdiely v intenzite výroby, ktoré sa prejavujú v nižšej efektívnosti vynakladaných vstupov.

Poľnohospodárstvo SR v intenzitných parametroch dosahuje 40 – 70 % priemeru EÚ (3).

Z výsledkov prvej dosahovej štúdie o vstupe Slovenska do EÚ (4) vyplýva, že vstup SR do EÚ bude spojený s pomerne veľkými, prevažne investičnými nákladmi. Ich základnou príčinou nie je sám vstup, ale štyridsaťročné prerušenie vývoja trhovej ekonomiky, počas ktorého boli jednotlivé oblasti veľmi zanedbané a deštruované.

Podľa prvej dosahovej štúdie o vstupe Slovenska do EÚ (4) odhadované náklady na implementáciu štandardov EÚ v hlavných oblastiach agropotravinárskeho sektora SR do roka 2006 dosahujú celkovo 14 až 20 mld. Sk (finančné zdroje z predvstupových a štrukturálnych fondov pre daný sektor možno očakávať zhruba vo výške 10 až 15 mld. Sk).

V záujme udržania si konkurencieschopnosti a zabezpečenia trvalého rozvoja v silnom medzinárodnom prostredí bude v budúcnosti potrebné **neustále prehodnocovať MIS podniku a v rámci neho nákladový informačný systém**, či vyhovuje požiadavkám doby na metódy riadenia i na obsah informácií a pravidelne ho inovovať.

Vo väčšine poľnohospodárskych podnikov Slovenska sa v súčasnosti sledujú náklady a výnosy podľa jednotlivých druhov, základná štruktúra ktorých je daná rámcovou účtovou osnovou pre podnikateľov. Pre rôzne manažérske analýzy je však potrebné aj iné, tzv. **manažérske členenie nákladov**, ktoré vyplýva z konkrétnych potrieb príslušnej manažérskej úlohy. V tejto súvislosti považujeme za nutné rozšíriť kvalifikáciu manažmentu poľnohospodárskych podnikov o znalosť problematiky manažérskeho členenia nákladov.

Táto nutnosť vyplýva z pripravovaných zmien v oblasti účtovníctva i z nových prístupov k riadeniu podnikov v procese internacionalizácie a globalizácie ekonomiky.

Rada pre medzinárodné účtovné štandardy sa priklonila k takému členeniu výkazu ziskov a strát, ktorý umožňuje jeho používateľovi posúdiť dosiahnuté výsledky a súčasne predvídať zmeny týchto výsledkov v budúcnosti (6). Ku kvalifikovaným úvahám o výsledkoch podniku v budúcnosti môže viesť používateľa napríklad vykazovanie nákladov, výnosov a výsledkov hospodárenia podľa geografických segmentov v rámci štruktúry výkazu ziskov a strát. V takom prípade ale sa zdá byť výhodnejšie použiť namiesto druhového členenia účelové členenie nákladov. **Predpokladá sa, že náklady budú vykazované v účelovom členení** a členenie nákladov podľa druhov bude prípustné len v podobe doplňujúcich informácií k účelovému členeniu a v prílohách pri rôznych analýzach. Je veľmi pravdepodobné, že v budúcnosti budú náklady a výnosy vykazované spoločne s nerealizovanými ziskami a stratami v komplexnom výkaze celkových výsledkov daného obdobia. Uvedeným zmenám bude treba prispôbiť aj nákladový informačný systém podniku.

V rámci EÚ sa pripisuje značný význam **variabilným nákladom**. Sú centrálnym pojmom vo „farmárskom účtovníctve“. Pri definovaní skladby variabilných nákladov je možné uplatňovať v členských krajinách EÚ národný princíp, ktorý znamená rešpektovanie národných špecifik v rámci jednotnej metodiky EÚ. V Slovenskej republike sa uvedenou problematikou zaoberá Výskumný ústav ekonomiky poľnohospodárstva a potravinárstva v Bratislave (VÚEPP) ako inštitúcia poverená Ministerstvom poľnohospodárstva a potravinárstva SR. VÚEPP definoval skladbu variabilných nákladov rastlinnej a živočíšnej výroby slovenského poľnohospodárstva. Možno sa s ňou oboznámiť napr. prostredníctvom článku (7). Uvedená skladba je kompatibilná s metodikou EÚ.

Na základe uvedeného odporúčame manažérom poľnohospodárskych podnikov SR:

- venovať pozornosť skladbe variabilných nákladov slovenského poľnohospodárstva v oblasti RV a ŽV a prispôbiť tejto skladbe tvorbu analytických účtov v podsystéme Účtovníctvo,
- oboznámiť sa s metodikou EÚ, týkajúcou sa hodnotenia podnikov na základe ich variabilných a fixných nákladov, ktorú bude potrebné postupne zavádzať i do poľnohospodárskej riadiacej praxe,
- premietnuť problematiku variabilných nákladov aj do oblasti kalkulácií, rozpočtov a vnútropodnikových reportov.

V metodike EÚ sa uplatňuje **výrobný nákladový princíp**, ktorý predpokladá normovanie variabilných nákladov na jednotlivé výkony. Bude preto potrebné vypracovať v poľnohospodárskych podnikoch na základe podrobného sledovania nákladov vnútropodnikové normy a normatívy nákladov jednak podľa zaužívaných nákladových druhov a jednak podľa skladby variabilných nákladov slovenského poľnohospodárstva. Aj pri tejto úlohe môže byť poľnohospodárskym podnikom nápomocný VÚEPP, ktorý sa v rámci svojich výskumných úloh venuje i problematike noriem a normatívov.

Nákladové druhy, ktoré nepatria k skladbe variabilných nákladov rastlinnej a živočíšnej výroby slovenského poľnohospodárstva, definovanej VÚEPP, nemusia mať jednoznačne fixný charakter. Môžu patriť k zmiešaným nákladom. **Variabilnú zložku** takýchto **nákladov je možné určiť buď odborným odhadom** skúsených pracovníkov, vychádzajúc z dlhodobiejšieho pozorovania ich podrobného analytického členenia, **alebo inou vhodnou metódou, prípadne ich kombináciou**. Na výpočet variabilnej a fixnej zložky nákladov možno použiť napríklad grafické metódy, empirickú metódu (klasifikačná analýza) alebo matematické metódy (metóda najmenších štvorcov, metóda regresnej a korelačnej analýzy, metóda rovníc s dvoma neznámymi, metóda variátorov).

Popri zaužívaných klasických kalkuláciách **bude trhové prostredie EÚ tlačiť podniky i k využívaniu kalkulácií variabilných nákladov**. Kalkulácie variabilných nákladov sú veľmi vhodné:

- ako nástroj krízového manažmentu v období, keď podnik prekonáva krízu,
- pri optimalizácii sortimentu a kapacity za účelom vylepšenia finančnej situácie podniku, pri určovaní výrobkovej preferencie a útlmovej výroby,
- pri výbere odberateľov v súvislosti s ich cenovými požiadavkami,
- na stanovenie krátkodobej dolnej cenovej hranice výrobkov za účelom zvýšenia predaja alebo oživenia dopytu a tým zároveň zabezpečenia potrebných likvidných peňažných prostriedkov.

V prípade potreby rozvrhovania fixných nákladov na jednotlivé výkony **možno najobjektívnejšie výsledky dosiahnuť ich rozvrhovaním podľa čiastkových činností (aktivít) – metódou ABC**. Jej uplatnenie s cieľom zostavenia čo najobjektívnejších kalkulácií vlastných nákladov výkonu by bolo vhodné aj v podnikoch agrozortu. Vyžaduje to však modifikáciu nákladového systému podniku tak, aby umožnil evidovať, spracúvať a prezentovať aj náklady vyvolané jednotlivými čiastkovými činnosťami. Uplatnenie rozvrhovania fixných nákladov prostredníctvom metódy ABC vedie v procese riadenia nákladov:

- k odhaleniu činností s vysokými nákladmi,
- k skúmaniu možností a príležitostí na redukcii nákladov,
- k odhaleniu činností pridávajúcich a nepridávajúcich hodnotu,
- k identifikácii príležitostí na zlepšovanie ziskovosti výkonov.

Jedným z nástrojov zvýšenia efektívnosti vynakladaných vstupov - nákladov - je ich **rozpočtovanie**. EÚ plánuje v 7-ročných cykloch, pre ktoré sa stanovujú hlavné priority. Nákladový systém poľnohospodárskych podnikov SR bude treba modifikovať tak, aby strategické, taktické i operatívne rozpočtovanie nákladov bolo v previazanosti s ostatnými rozpočtami zamerané na vypracovanie možných variantov podnikateľskej činnosti podporujúcich dosiahnutie priorít, stanovených EÚ. Splnenie tejto úlohy sa nezaobíde bez MIS, vybudovaného na báze moderných informačných a komunikačných technológií.

Na zostavenie reálnych rozpočtov nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia je potrebné mať k dispozícii relevantné informácie z vnútropodnikovej oblasti, z agrozortu Slovenska i z agrozortu EÚ. Vzhľadom na to, že relevantné informácie predstavujú v internacionalizovaných a globalizovaných trhovách ekonomikách konkurenčnú výhodu, žiada sa venovať v podnikoch oveľa väčšiu pozornosť **informačnému manažmentu a informačnej stratégii**. Sústrediť sa treba na výber vhodných moderných IS/IT a na vzájomnú previazanosť podnikových MIS s národným i európskym informačným systémom agrozortu.

Po vstupe do EÚ stratili národné vlády suverenitu v oblasti agrárnej politiky. Presun mnohých významných rozhodovacích mechanizmov z národnej vlády do Bruselu si vyžaduje **zvýšiť informačnú aktivitu samotných podnikateľských subjektov**, najmä v oblasti monitorovania aktuálneho diania v európskych inštitúciách, identifikovania podporných programov, komunikácie so zodpovednými úradmi na Slovensku i v Bruseli, informačného lobbingu nevyhnutného na ochranu vlastných záujmov, získavania trhových a mnohých ďalších informácií. Keďže podnikateľské subjekty agrozortu nie sú na takúto činnosť zatiaľ pripravené, je treba venovať týmto aktivitám zvýšenú pozornosť. Informácie získané uvedeným spôsobom sa prejavujú i v obsahu nákladového systému podniku.

Udržanie trvalej prosperity a trvalého rozvoja podniku si čoraz náročnejšie vyžaduje, **aby účtovné myslenie bolo myslením v ekonomických súvislostiach**. Len vtedy je možné v podnikoch vytvoriť efektívny nákladový informačný systém. Vychádza potreba vyprofilovania v každom podniku agrozortu účtovného experta s ekonomickým a manažérskym myslením a s manažérskymi schopnosťami, prípadne zriaďovania controllingových tímov. Manažérsky účtovník má byť partnerom vedúceho predstaviteľa podniku a sprevádzať ho celým procesom riadenia a rozhodovania. Má byť nápomocný svojou profesionalitou pri stabilizácii podniku v obtiažnych ekonomických podmienkach, pri vykonávaní autodiagnózy podniku, pri určovaní silných a slabých stránok podniku, výhod

a prekážok, ktoré podnik čakajú, pri tvorbe ďalšej stratégie podniku, pri zavádzaní a zdokonaľovaní motivačného systému a pod.

Súčasťou nákladového systému sú aj náklady spojené s riadiacou činnosťou. Za účelom ich optimalizácie odporúčame manažérom inšpirovať sa niektorými myšlienkami **reinžinieringu a systému kvality manažérskych procesov**, sledujúcimi taktiež udržanie trvalej prosperity a trvalého rozvoja podniku..

ZÁVER

Slovensko vstúpilo do EÚ vo veľmi zložitom období. Popri transformačných reformách prebiehajúcich v samotnej slovenskej ekonomike sa stalo súčasťou ekonomického zoskupenia, ktoré sa musí postupne adaptovať na podmienky globalizujúcej sa svetovej ekonomiky. Zabezpečenie konkurencieschopnosti a trvalo udržateľného rozvoja podnikov je v takýchto zložitých podmienkach značne obtiažne. Vzniká mnoho nových otázok, riešenie ktorých si bude vyžadovať nové prístupy, nové nástroje, nové myslenie i nové informácie. Platí to i v oblasti nákladového systému podnikov. Bude potrebné, aby prešiel modifikáciou, zabezpečujúcou jeho pretransformovanie na spoľahlivý, flexibilný a objektívny informačný nástroj pre riadenie dlhodobej prosperity a trvalo udržateľného rozvoja podniku.

Literatúra:

1. KEMENYÍKOVÁ, I.: Hodnotenie nákladovej stránky výroby poľnohospodárskeho podniku a vplyv na hospodársky výsledok. In: Zborník z vedeckej konferencie s medzinárodnou účasťou „Mladá veda 2002“. I. diel. Nitra: SPU, 2002, s. 214 – 219. ISBN 80-89162-02-9.
2. LÁTEČKOVÁ, A.: Účtovné informácie pre potreby kontroly riadenia nákladov. In: Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie „Nové informačné technológie, podnikové informačné systémy a finančné nástroje v riadení poľnohospodárskych subjektov. Nitra: SPU, 2001, s. 64 – 67. ISBN 80-7137-946-8.
3. PODOLÁK, A.: Negociačný proces a pozície poľnohospodárstva pri pričleňovaní SR k Európskej únii. In: Acta oeconomica et informatica, 2003, č. 1, s. 19 – 23. ISSN 1335-2571.
4. ŠIKULA, M.: K výsledkom prvej dosahovej štúdie o vstupe Slovenska do EÚ. In: Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo, 2003, č. 4, s. 130 – 133. ISSN 1335-2024.
5. ŠIKULA, M.: Integrácia Slovenska do EÚ v záveroch druhej dosahovej štúdie. In: Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo, 2003, č. 12, s. 366 – 372. ISSN 1335-2024.
6. TUMPACH, M.: Vykazování komplexních výsledků podniku. In: Účetnictví, 2003, č. 8, s. 81 – 84. ISSN 0139-5661.
7. VAROŠČÁK, J.: Variabilné náklady a možnosti ich využívania v riadení podnikateľských subjektov poľnohospodárskej prvovýroby. In: Ekonomika poľnohospodárstva, 2002, č. 2, s. 51 – 55. ISSN 1335-6186.

Kontaktná adresa:

Ing. Emília ŠKORECOVÁ, CSc., Slovenská poľnohospodárska univerzita v Nitre, Katedra účtovníctva a financií, Tr. A. Hlinku 2, 949 76 Nitra, Slovenská republika
tel.: +421 - 037 - 6508 197, 6508 194,
e-mail: emilia.skorecova@uniag.sk