

**METODOLOGICKÉ HĽADISKÁ ZDOKONALEOVANIA KALKULAČNÉHO
INFORMAČNÉHO SYSTÉMU V POĽNOHOSPODÁRSKYCH PODNIKoch.
METHODOLOGICAL ASPECTS OF IMPROVEMENT OF CALCULATION
INFORMATION SYSTEM IN AGRICULTURAL ENTERPRISES.**

Pataky Jozef

Abstrakt:

Faktografické údaje o vývoji vlastných nákladov v poľnohospodárskych podnikoch na Slovensku poukazujú na ich značný nárast v hlavnej výrobe, vnútropodnikových službách a celopodnikového charakteru. Manažment podnikov je preto povinný usilovať sa o ekonomické prístupy k riadeniu nákladov a ich kontroly.

V príspevku predkladáme odporúčania k budovaniu evidenčnej štruktúry nákladového systému v poľnohospodárskej prvovýrobe. Nadväzne uvažujeme o jeho racionálnom prepojení na kalkulácie vlastných nákladov využívajúce algoritmy netradičných metód kalkulácií.

V evidenčnej štruktúre nákladového systému navrhujeme štrukturovanie nákladov v dvoch rovinách podľa:

- skupín činností (aktivít) a druhového členenia nákladov,
- vzťahu k výkonom ktorých obsahom sú poľnohospodárske produkty.

Predkladané zámery implementujeme rámcovým modelom v živočíšnej výrobe zameranej na chov dojníc.

Abstract:

Factographic indications of own cost evolution in agricultural enterprises in Slovakia show that own costs did increase in the main production, in-plant service and in the enterprise as whole. Management therefore needs to apply economic approach to the cost management and to their control.

In the article we introduce approachement to the building the evidential structure of cost system in agriculture. We also deal with a rational connection with the calculation of own costs by using algorithm of unconventional calculation methods.

In the evidential structure of cost system we recommend to divide the costs in two level according:

- groups of activities and costs types,

- the connection to the output that contain agricultural products.

Introduced intentions we implement into a model in livestock production.

Klíčové slová:

náklady, riadenie nákladov, výkon, činnosť, výroba

Key words:

costs, cost management, achievement, activity, production

Úvod:

Úspešnosť poľnohospodárskych produktov na trhu je podmienená ich kvalitou a nákladovosťou. Náklady v podmienkach rastúcej konkurencie čoraz častejšie určujú ceny výrobkov a služieb. Ceny spolu s nákladmi do veľkej miery ovplyvňujú prosperitu podnikania. Poznanie nákladov jednotlivých produktov pre potreby manažmentu sa stáva dôležitou súčasťou ich riadiacej práce.

Konkurenčné prostredie núti manažment k usmerňovaniu nákladov v podniku, hľadaniu ciest ich znižovania pri rešpektovaní záujmov v podnikateľskej činnosti. Riadenie podnikov v trhovom hospodárstve nastoluje potrebu poznania vzniku nákladov, ich objektívnej opodstatnenosti a dopadu na hospodársky výsledok. Vyžadujú to prístupy ku kontrole riadenia nákladov podľa jednotlivých činností, ktoré v rozhodujúcej miere ovplyvňujú výsledok výrobných procesov. Pragmatická úroveň informačného zobrazenia nákladov predpokladá ich orientáciu na výrobné procesy. Vyžaduje to však uplatnenie niektorých metodologických hľadísk pre zdokonalenie kalkulačného informačného systému.

Cieľ a metódy:

V príspevku vychádzame z posúdenia súčasnej evidenčnej štruktúry nákladov a prístupov ku kalkulácii vlastných nákladov v poľnohospodárskych podnikoch. V kontexte s uvedenými zámermi o kontrole riadenia nákladov predkladáme niektoré námety k tvorbe architektúry evidenčného a kalkulačného systému v záujme jeho zdokonalenia.

Predkladané návrhy vychádzajú z faktografickej argumentácie dynamiky vývoja vlastných nákladov sledovaných vo vybranom súbore poľnohospodárskych podnikov Výskumným ústavom ekonomiky poľnohospodárstva a potravinárstva za obdobie rokov 1993 – 1999.

K overovaniu metodologických problémov využívame metódu riadeného rozhovoru s pracovníkmi podnikového manažmentu. Závěry z analýzy synteticky vymedzujeme v rámci diskusie skúmaného podniku.

Výsledky a diskusia:

V súčasnosti sa v poľnohospodárskych podnikoch nevenuje dostatočná pozornosť vnútropodnikovému riadeniu a metodike oceňovania i účtovania vnútri podniku. Vychádza sa z doteraz zaužívaných praktík a algoritmov, ktoré pre evidenčné a kalkulačné zobrazenie nákladov zabezpečujú v súčasnosti existujúce programové produkty. Vecná stránka nie je predmetom vážnejšieho záujmu manažmentu poľnohospodárskych podnikov.

Náklady evidované z hľadiska druhového vo finančnom účtovníctve nemôžu vyhovovať v plnom rozsahu potrebám vnútropodnikového riadenia. Používané nákladové triedenie viažúce sa z kalkulačného hľadiska síce k výkonom nezabezpečuje objektívnu vypovedaciu schopnosť vlastných nákladov. Prakticky sa to prejavuje pri usmerňovaní nákladov vo výrobnom procese a vystupuje ako problém pri zabezpečení pravdivého oceňovania majetku získaného vlastnou činnosťou v podnikateľskom subjekte.

Vlastné náklady považujeme za základ cenotvorby v podniku. Pri ich vyjadrovaní vychádzame zo zásady, že sa bezprostredne dotýkajú daného výkonu, čiže môžeme ich priamo resp. nepriamo, cez systém rozvrhovania, priradiť výkonu. Z tohoto pohľadu je v podnikovej praxi potrebné:

- neustále prehodnocovať adresnosť štruktúrovania nákladov na výkony,
- eliminovať značne vysoký podiel režijných nákladov,
- zásadne pristúpiť k ekonomickému riadeniu nákladov a ich kontrole,
- zabezpečiť účinnú evidenčnú podporu pre hodnotenie a kontrolu nákladov podľa podnikovej štruktúry toku nákladov,
- pre potreby riadenia nákladov a zdokonalenia kalkulačných postupov využiť filozófiu sledovania a alokácie nákladov podľa tzv. netradičných metód kalkulácií v kalkulačnom informačnom systéme.

Nákladovosť podnikov výrazne ovplyvňuje ich hodnotové výsledky. Ziskovosť v poľnohospodárskych podnikoch na Slovensku prekročila v súčasnom období 50%-nú hranicu, ale objem nákladov má stúpajúcu tendenciu. Údaje o vývoji vlastných nákladov uvádzané v tabuľke 1. poukazujú na 17,2 %-ný rast nákladov v poľnohospodárskej výrobe, pričom náklady na rastlinnú výrobu sa zvýšili za sledované obdobie o štvrtinu. Mimoriadne

zaujímavý je rast nákladov na pomocné činnosti v skúmaných podnikoch. Hodnotiace percento vo výške 53,2 % signalizuje opodstatnenosť našich zámerov, prehodnotiť prístupy k objektivizácii vstupov do výroby a kontroly riadenia nákladov. Dynamika vývoja vlastných nákladov za podniky celkovo v prepočte na 1 ha poľnohospodárskej pôdy činí 18,1%.

Vlastné náklady na 1 hektár poľnohospodárskej pôdy na Slovensku

Tabuľka 1

Ukazovateľ (1)	Obdobie (2)			Index 93/99
	1993	1996	1999	
Rastlinná výroba (3)	8 590	10 529	10 717	124,7
Živočišna výroba (4)	14 472	16 124	16 316	112,7
Poľnohospodársky výroba (5)	23 062	26 653	27 033	117,2
Pomocné činnosti (6)	8 485	11 575	12 995	153,2
Réžia (7)	6 616	6 638	6 304	95,3
Podnik celkom (8)	41 464	48 782	48 957	118,1

Table 1: Own costs to 1 hectare of agricultural ground in Slovakia

coefficient(1), period(2), plant production (3), livestock production (4), agricultural production (5), other activities(6), overhead costs (7), enterprise together(8)

Ďalší rozvoj a stabilita transformovaných poľnohospodárskych podnikov je nevyhnutne podmienená ekonomickými zásahmi štátu do agrozozoru. K presadeniu poľnohospodárskych výrobkov na domácom trhu a v zahraničí môže prispieť tiež odkrývanie vlastných rezerv v každom podniku v zásade v dvoch rovinách a síce:

- skvalitňovania produkčných (úžitkových) parametrov biologických vstupov do výroby (biologického materiálu),
- ekonomického riadenia nákladov a ich kontroly.

Hľadanie rezerv v oblasti nákladov musí smerovať k objektivizácii vstupov a tým hospodárnosti vkladov do výroby. Riadenie nákladov v podniku na výkony z hľadiska druhového nemôžeme považovať za účinné. Hodnotenie nákladov musí byť v užšom prepojení na výrobné procesy a ich technologické zložky. Predpokladá to dokonalú identifikáciu činností – vykonávaných pracovných operácií a ich agregáciu do procesných

uzlov – aktivít, ktoré obyčajne v rámci výrobného procesu nasledujú za sebou resp. u viacerých výrobkoch majú rovnaký charakter.

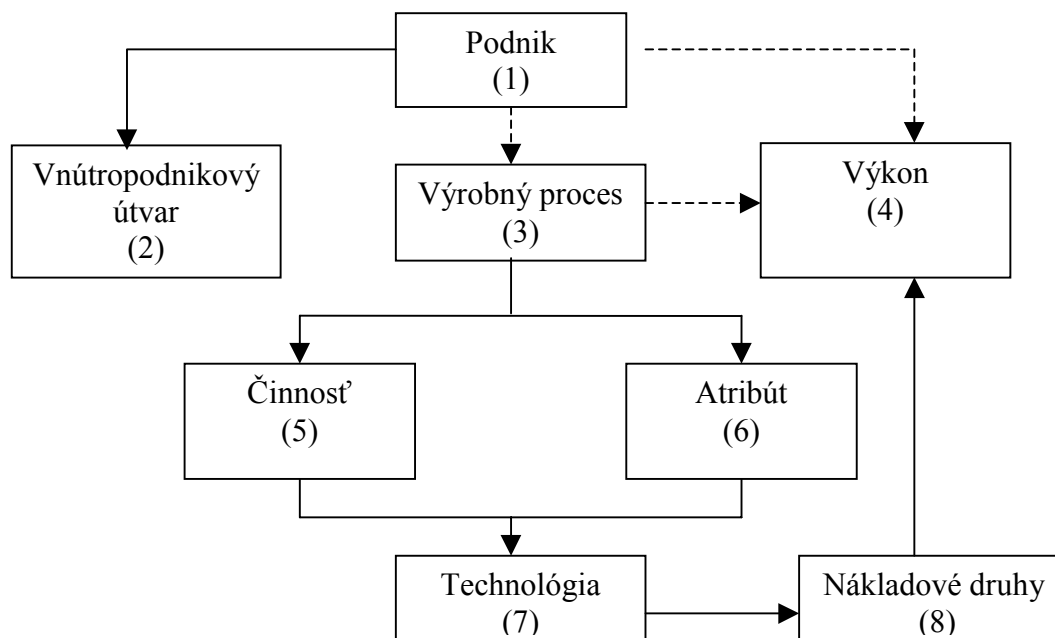
Znižovanie nákladov na výkony musí byť v priamej väzbe na hľadanie príčin a opodstatnenosti ich vzniku. Uvedený zámer umožňujúci ekonomické riadenie nákladov vychádza z ich poznania podľa jednotlivých činností resp. skupín činnosti podmienených používanými technológiami v rastlinnej a živočíšnej výrobe. Podpornú úroveň v práci manažmentu zohráva v tomto smere informačné zobrazenie štruktúry nákladov. Uplatnené kritériá pre sledovanie a kalkulačné účely hodnotenia nákladov musia prispieť k zvyšovaniu pragmatickej úrovne využívania výstupov pre potreby usmerňovania nákladov.

Architektúra účtovníctva ako základného informačného zdroja o nákladoch pre potreby vnútropodnikového riadenia musí vychádzať z dôkladného poznania organizačného systému poľnohospodárskeho podniku a jeho špecifik. Podnikateľské aktivity vo výrobe, obslužné a iné činnosti organizované vo vnútropodnikových útvaroch so zámerom realizácie určitých výkonov (výrobkov, služieb) vytvárajú priestor pre jeho informačné zobrazenie.

Evidenčná štruktúra nákladového systému musí zabezpečiť ich triedenie podľa kritérií uvádzaných v schéme 1.

Schéma 1

Previazanosť evidenčných kritérií nákladového systému v podniku



Schema 1: Connections between evidential criteria of costs systém in an enterprise. enterprise (1), in-plant unit (2), production proces (3), achievement (4), activity (5), attribute (6), technology (7), cost type (8)

Za osobitne významné považujeme zabezpečenie sledovania nákladov v rámci výrobného procesu v členení činnosť – pracovná operácia a ich zoskupenie do tzv. aktivít, ktoré sú charakteristické pre príslušnú výrobu a používanú technológiu pestovania plodín, resp. chovu zvierat a iné. Sledovanie nákladov z hľadiska druhového považujeme za sekundárne kritérium v rámci činnosti resp. skupiny činností používanej technológie v rámci výrobného procesu. Rozhodujúce je poznanie dôvodov vzniku nákladov na určitú aktivitu a na druhej úrovni ich štruktúru z hľadiska druhového. Vytvára sa tak v podniku predpoklad pre hodnotenie potreby vkladov do výroby podľa vykonávaných činností a tak kontrolu riadenia nákladov.

Následne uvádzame rámcový model evidenčnej subštruktúry nákladového systému v živočíšnej výrobe zameraný na chov dojníc

1. Dojenie

- mzdové náklady na dojenie,
- opravy a údržba,
- odpisy dojacieho zariadenia,
- sanitácia,
- biotechnické kontroly dojacieho zariadenia.

2. Kŕmenie

- spotreba objemových krmív (vrátane pastvy)
- spotreba jadrových krmív
- minerálna výživa
- mzdové náklady (krmičov, navážačov)
- práce traktorov (poľahov).

3. Ošetrovanie zvierat a odpratávanie maštalného hnojiva

- mzdové náklady,
- opravy a údržba,
- odpisy hmotného investičného majetku

4. Plemenárska činnosť

- kontrola úžitkovosti,
- náklady na insemináciu.

5. Veterinárna činnosť

- veterinárne úkony
- spotreba liečiv.

Evidenčné štrukturovanie nákladového systému v poľnohospodárskom podniku musí zohľadniť konkrétne podmienky a špecifiká výrobných procesov.

Navrhované prístupy k architektúre nákladového systému sú vo väzbe na algoritmy netradičných metód kalkulácie vlastných nákladov výkonov podľa činnosti. Implementáciu metódy Activity – Based – Casting (ABC) je treba považovať za možný prístup

- k oceňovaniu vlastnej produkcie a
- pre potreby riadenia nákladov v podniku.

Základná filozofia tejto metódy spočíva v dvojstupňovej alokácii nákladov na konečný produkt (výkon) prostredníctvom aktivít. Vzniká tak priestor na sledovanie a kalkulovanie vstupov na úrovni skupín činnosti – atribútov čo odhaľuje skryté rezervy najmä fixných nákladov, umožňuje zhodnotiť ich objektívnu opodstatnenosť, následné znižovanie nákladov a zdokonaľovanie kalkulácie vlastných nákladov pre potreby cenotvorby.

Za významný metodologický problém kalkulovaných nákladov treba považovať stanovenie štruktúry toku nákladov v poľnohospodárskom podniku. Súvisí to s rozmanitými aktivitami výrobného charakteru, osobitne pomocných (obslužných) činností – charakteru vnútropodnikových služieb a prác, aktivitami v nevýrobnej oblasti a celopodnikového (režijného) charakteru. Priame náklady môžu byť na výkon zakalkulované priamo. Pre vnútropodnikové služby a režijné náklady je potrebné stanoviť adresné alokačné kľúče umožňujúce posúdiť príčinu súvislostí vzniku nákladov v podniku vo vzťahu k podnikateľskej činnosti. Stanovenie vhodných rozvrhových základní je kardinálnym problémom ich objektívneho rozvrhovania na finálne produkty, a preto si vyžaduje samostatné posúdenie.

Literatúra

1. Foltínová, A.-
- Kalafutová, E. : Vnútropodnikový controlling. I. vydanie, Bratislava Elita, 1998, 248 s.
ISBN 80-804-054-9

2. Kiselicová, R.
a kol. : Metóda ABC : Kalkulácia skutočných nákladov na produkt. Bratislava Elita, 1997, 88s. ISBN 80-804-035-2

3. Pataky, J. : Netradičné metódy kalkulácie vlastných nákladov v chove ošípaných.
In : Marketingový manažment v chove ošípaných a vo výrobe bravčového mäsa na Slovensku v podmienkach globalizácie.
Nitra Agroinštitút, 2000, s. 170–177, ISBN 80-7139-070-4

3. Pataky, J. –
- Škorecová, E. : Posúdenie kalkulácií v podmienkach trhovej konkurencie. In : Agrárni perspektívy. Globalizace a konkurencieschopnost', Praha ČZU, 2001
s. 206-210, ISBN 80-213-0714-5