

# KALKULÁCIE A ROZPOČTY V PODMIENKACH GLOBALIZÁCIE EKONOMIKY

## THE CALCULATIONS AND BUDGETS IN CONDITIONS OF ECONOMIC GLOBALISATION

*Škorecová, E., Department of Accounting and Finance, Slovak Agricultural University in Nitra*

Towards the suitable instruments for securing and maintain competitiveness in conditions of economic globalisation ranks among also calculations and budgets. The paper is oriented on: function of calculations and budgets at securing of company competitiveness in conditions of economic globalisation, determination of suitable classical and unconventional calculation methods at solving managerial tasks, exploitation of accounting information in the creation and control of company's and in-plant budgets.

**Key words:** calculations, budgets, competitiveness, globalisation, accounting information

Medzi vhodné nástroje na zabezpečenie a udržanie konkurencieschopnosti v podmienkach globalizácie ekonomiky patria aj kalkulácie a rozpočty. Príspevok je venovaný: úlohe kalkulácií a rozpočtov pri zabezpečovaní konkurencieschopnosti podnikov v podmienkach globalizácie ekonomiky, vymedzení vhodnosti klasických i netradičných metód kalkulácií pri riešení manažérskych úloh, využitiu účtovných informácií pri tvorbe a kontrole podnikových a vnútropodnikových rozpočtov.

**Kľúčové slová:** kalkulácie, rozpočty, konkurencieschopnosť, globalizácia, účtovné informácie

### ÚVOD

Globálnu konkurencieschopnosť podniku nie je možné zabezpečiť bez vybudovania kvalitného kalkulačného a rozpočtového systému zodpovedajúceho požiadavkám vyspelej trhovej ekonomiky. **Bez správneho využívania kalkulácií a rozpočtov nebude možné zvýšiť nižšiu efektívnosť vynakladaných vstupov slovenských podnikov v porovnaní s podnikmi v krajinách EÚ i v ostatných ekonomicky vyspelých krajinách sveta.**

### CIEĽ A METODIKA

#### **Cieľom príspevku je:**

- ✓ zdôraznenie posilnenia úlohy kalkulácií a rozpočtov pri zabezpečovaní konkurencieschopnosti podnikov v podmienkach internacionalizácie a globalizácie trhov,
- ✓ vymedzenie vhodnosti klasických i netradičných metód zostavovania kalkulácií pri riešení manažérskych úloh,
- ✓ poukázanie na postavenie a efektívne využitie informácií finančného, nákladového a manažérského účtovníctva v procese tvorby a kontroly rozpočtov podniku.

Ako **podkladový materiál** k napísaniu príspevku boli použité poznatky získané v procese riešenia výskumných úloh zameraných na informačnú podporu controllingu nákladov

v poľnohospodárskych podnikoch pri exploatacii netradičných metód a na transformáciu informačných systémov podnikov agrozozortu v súvislosti so vstupom do EÚ.

Podkladový materiál bol spracovaný **metódami** analýzy, selekcie, komparácie a syntézy.

## VÝSLEDKY A DISKUSIA

Bez informácií poskytovaných kalkulačným a rozpočtovým systémom podniku sa len ťažko dá zabezpečiť racionálne hospodárenie s domácimi zdrojmi a tým aj hospodárnosť a efektívnosť výroby, ktorá nebude nižšia ako u konkurentov v rámci internacionalizovaných a globalizovaných trhov. Správne využívanie kalkulácií a rozpočtov v podmienkach globalizácie ekonomiky si bude vyžadovať porovnávanie so svetovými štandardami a postupné približovanie sa im.

**Je veľmi dôležité, aby manažment podniku dokázal určiť, ktorú z existujúcich kalkulačných metód je vhodné použiť pri konkrétnej rozhodovacej úlohe.** Použitie nevhodnej metódy môže viesť k nesprávnemu rozhodnutiu s negatívnym dopadom na hospodárnosť, efektívnosť a konkurencieschopnosť podniku.

Na základe **výsledných kalkulácií** možno rozhodovať o nutnosti zníženia nákladovosti výroby, o optimalizácii sortimentu a využitia existujúcej kapacity, o dočasnom znížení ceny i o prípadnom výbere odberateľa. Na základe výsledkov **predbežných kalkulácií** je možné

- ✓ **pri strategickom riadení** v previazanosti s rozpočtami programovo vytvárať a vyhľadávať príležitosti a efektívne ich využívať,
- ✓ **pri sledovaní odchýlok** výsledných kalkulácií od predbežných včas rozpoznať riziko a prijať opatrenia k jeho eliminácii, resp. minimalizácii.

Metódy **kalkulácie úplných nákladov** sú vhodné pre výpočet predajnej ceny, ktorá by mala dlhodobo reprodukovať všetky náklady a prinášať podniku zisk. Pre potreby riadenia zisku závisiaceho nielen od vnútorných nákladových schopností podniku, ale aj od možností výšky trhovej ceny, sa však manažéri nezaobídu bez retrográdnej podoby kalkulácií úplných nákladov. Len v prepojenosti s retrográdnym postupom, ktorý umožňuje prehliadnúť pohľad na vplyv interných aj externých faktorov na ziskovosť výkonu, možno určiť, či bude efektívne dodávať výkon na trh.

**Kalkulácie úplných nákladov sú potrebné pre dlhodobé, strategické riadenie a rozhodovanie.** Nie sú však vhodné v prípadoch, keď treba rýchle reagovať na meniace sa podmienky trhového prostredia. Vtedy je potrebné pracovať s nákladmi variabilnými a fixnými (nie s priamymi a nepriamymi) a používať metódy **kalkulácie neúplných variabilných nákladov**, ktoré sú vhodné pri **krátkodobom riadení a rozhodovaní**, napríklad pri rozhodovaní o tom:

- ✓ aká môže byť krátkodobá dolná cenová hranica výkonov, aby sa reprodukovali aspoň variabilné náklady a zabezpečili likvidné peňažné prostriedky na začatie nového výrobného cyklu alebo aby sa oživil dopyt a zvýšil predaj,
- ✓ po akú hranicu zohľadňovať požiadavky odberateľov na znižovanie predajnej ceny,
- ✓ aká je najoptimálnejšia štruktúra sortimentu výroby, aby sa pri danej kapacite a dopyte dosiahol čo najvyšší zisk a zlepšila finančná situácia podniku,
- ✓ pri akom objeme výroby presiahnu tržby z predaja vynaložené náklady a pod.

**Manažéri pre efektívne riadenie a rozhodovanie potrebujú** oba druhy kalkulácií: **kalkulácie úplných i kalkulácie neúplných – variabilných nákladov.**

Kalkulácie úplných nákladov je možné zostavovať dvoma spôsobmi:

- ✓ tradičnou metódou podľa klasického kalkulačného vzorca,
- ✓ metódou ABC.

**Pri klasickej kalkulácii úplných nákladov vznikajú problémy s objektívnou alokáciou nepriamych nákladov a s ich neúplným a prekročeným krytím pri nedodržaní plánovaného množstva a sortimentu výkonov. Problémy s objektívnou alokáciou nepriamych nákladov je možné zmierniť:**

- ✓ **používaním kombinácie viacerých hodnotových i naturálnych rozvrhových základní**, ktoré by sa čo najlepšie približovali k vyjadreniu príčinnej súvislosti konkrétnych druhov nepriamych nákladov k výkonu,
- ✓ **využitím metódy skúsenostnej krivky**, ktorá je založená na odpozorovaní z praxe, že náklady na produkciu klesajú so zvyšujúcim sa množstvom produkcie. Bližšie sa s touto metódou možno oboznámiť v publikácii [3].

Uvedené spôsoby však neriešia radikálne problematiku objektivizácie alokácie nepriamych (režijných) nákladov. Keď sa nedá zohľadniť príčinná súvislosť medzi réžiou a rozvrhovou základňou, rozpočítavanie režijných nákladov na kalkulačné jednotky nikdy nebude presné.

**Najobjektívnejšie výsledky pri rozvrhovaní nepriamych (režijných) nákladov je možné dosiahnuť pomocou kalkulačnej metódy ABC (Activity Based Costing).** Vyžaduje si však modifikáciu nákladového systému podniku tak, aby umožnil evidovať, spracúvať a prezentovať náklady vyvolané jednotlivými čiastkovými činnosťami. Jednotlivé čiastkové činnosti je potrebné v podniku identifikovať.

**Hlavná myšlienka metódy ABC spočíva v tom, že za príčinu vzniku nákladov považuje činnosti a nie jednotlivé výkony.** Preto si vyžaduje znalosti a poznatky o vecnom priebehu konkrétnych činností, postupov a procesov vnútri podniku. Na začiatku snaženia podniku stojí zákazník, ktorý spotrebúva výkony podniku, výkony spotrebúvajú procesy a činnosti, ktoré vyvolávajú vznik nákladov. Náklady vyvolané každou činnosťou sa potom priradujú k výkonom, ktoré danú činnosť spotrebúvajú.

Metóda ABC je manažérskou kalkulačnou, ale aj rozpočtovníckou i účtovnou metódou, postupom a technikou, ktorá **vyjadruje príčinný vzťah medzi vznikom výkonov a činnosťami, ktoré spotrebúvajú podnikové zdroje a vyvolávajú náklady. Pomocou tohto príčinného vzťahu sa snaží presnejšie alokovať náklady na jednotlivé výkony.** Priame náklady alokuje na výkony priamo, nepriame (režijné) náklady pomocou viacstupňového, zvyčajne dvojstupňového rozvrhovania. Metóda ABC rieši v porovnaní s klasickou kalkuláciou novým spôsobom len priradovanie režijných nákladov na výkony.

**Metóda ABC svojím charakterom slúži pre operatívne, taktické, ale predovšetkým na strategické rozhodovanie v oblasti riadenia nákladov.** Uplatnenie tejto metódy pri riadení nákladov sa v našich podnikoch zatiaľ v prevažnej miere len hľadá.

**V podmienkach EÚ bude potrebné, aby sa naše podniky viac sústredili na strategické riadenie nákladov.**

**EÚ plánuje v 7-ročných cykloch, pre ktoré sa stanovujú hlavné priority. Nákladový systém podnikov SR bude treba modifikovať tak, aby strategické, taktické i operatívne riadenie nákladov podporovalo dosiahnutie priorít stanovených EÚ.** Splnenie tejto úlohy sa nezaobíde bez využívania rozpočtov a kalkulácií pre strategické riadenie nákladov.

**Vo funkcii kalkulácií pre strategické riadenie nákladov je možné využívať klasické kalkulácie úplných nákladov a kalkulácie zostavené metódou ABC.** Okrem nich boli pre tento účel koncom minulého storočia špeciálne vyvinuté metódy:

- ✓ kalkulácie cieľových nákladov a
- ✓ kalkulácie životného cyklu výkonov.

**Kalkulácia cieľových nákladov vychádza z cieľovej ceny**, ktorá by mala odrážať predovšetkým hodnotu výrobku vnímanú zákazníkom, vlastnosti, kvalitu a cenu konkurenčných či obdobných výrobkov, ale aj strategické ciele podniku – dosiahnutie cieľového zisku. **Rozdiel medzi cieľovou cenou a cieľovým ziskom predstavuje cieľové náklady** – maximálne prípustné náklady, ktoré môžu byť na daný výkon vynaložené. Tieto náklady nie sú odrazom vnútorných podmienok podniku, ale trhových vzťahov a požadovanej rentability kapitálu. **Cieľové náklady je treba porovnať s prepočtovou kalkuláciou nákladov** nového výrobku v konkrétnych podmienkach podniku. Ak sú tieto náklady vyššie ako cieľové náklady, je treba **hľadať možnosti znižovania nákladov na úroveň cieľových nákladov** (napr. metódou stavebnicovej analýzy, hodnotovej analýzy a reengineeringu). Nemožno však prekročiť určitú hranicu, za ktorou už zníženie nákladov znamená pokles kvality, zhoršenie pracovných podmienok a zhoršenie výkonnosti.

**Kalkulácia životného cyklu má za úlohu odhadnúť náklady na výrobok, ktoré vzniknú v priebehu celého životného cyklu**, včítane nákladov na výskum a vývoj, zavádzanie výroby, nákladov na marketing a nákladov spojených s ukončením výroby. **V procese vlastnej výroby je možné dosahovať zlepšenia v oblasti bežného výrobného procesu alebo v konštrukcii výrobkov**. Pre kalkuláciu tejto fázy riadenia nákladov v rámci životného cyklu sa používa pojem **kaizen kalkulácia**.

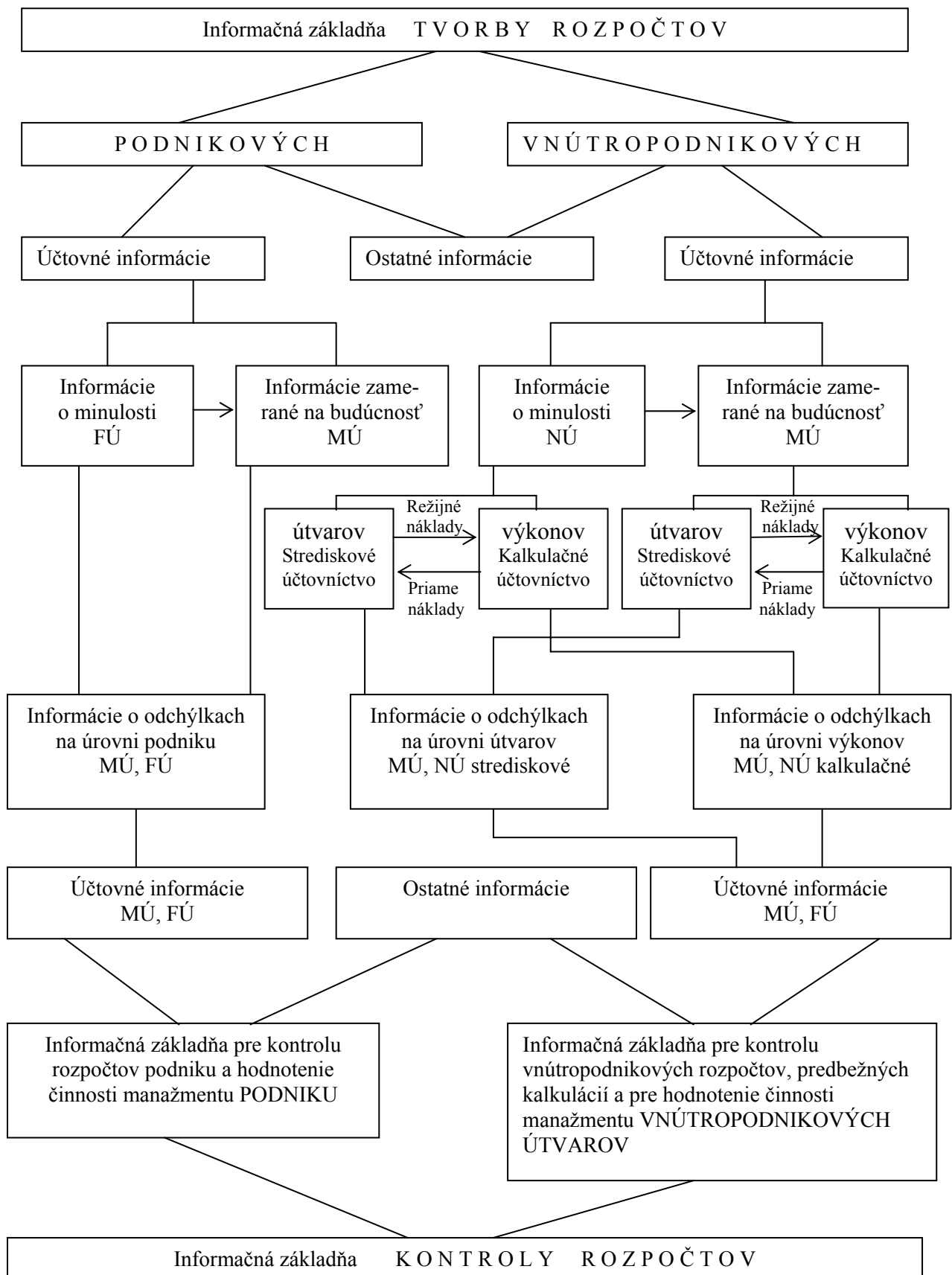
V porovnaní s klasickými kalkuláciami znamenajú kalkulácie cieľových nákladov a životného cyklu posun v orientácii na zákazníka, v kontrole nákladov na výskum, vývoj a na ukončenie výroby, v riadení nákladov celého životného cyklu a v rešpektovaní zmien nákladov.

**Zostavenie rozpočtu ako prognózy hodnotových ukazovateľov** - finančnoekonomického programu pre vedúcich pracovníkov podniku i vnútropodnikových útvarov - **predstavuje náročnú rozhodovaciu aktivitu vyžadujúcu vhodnú informačnú základňu**. Rozhodujúce postavenie v informačnej základni pre tvorbu a kontrolu rozpočtov majú účtovné informácie, aj keď nemôžu pokryť všetky potreby procesu tvorby a kontroly rozpočtov. Okrem informácií finančného účtovníctva (FÚ), nákladového účtovníctva (NÚ) a manažérskeho účtovníctva (MÚ) sú potrebné aj informácie o podnikových plánoch, o operatívnych plánoch odbytu a výroby, technickohospodárske normy, normatívy a limity, informácie zo sústavy kalkulácií, rozborov, marketingové informácie, informácie o vývoji externého hospodárskeho prostredia a pod.

Všetky uvedené informácie tvoria informačnú základňu rozpočtovníctva, ktoré ich vhodne kombinuje a transformuje do hodnotových vzťahov očakávaných v budúcich obdobiach.

Využitie účtovných informácií pri tvorbe a kontrole podnikových a vnútropodnikových rozpočtov je znázornené prostredníctvom schémy 1.

**Schéma 1**  
**Využitie účtovných informácií pri tvorbe a kontrole podnikových**  
**a vnútropodnikových rozpočtov**



**Aby boli účtovné informácie v systéme rozpočtovníctva efektívne využité, je potrebné zabezpečiť najmä:**

- ✓ vzájomnú nadväznosť a porovnateľnosť štruktúry informácií rozpočtovníctva a účtovníctva,
- ✓ spracovanie týchto informácií v rámci komplexného integrovaného manažérskeho informačného systému podniku.

Pre rozhodovacie a kontrolné procesy je nevyhnutné, aby rozpočtované položky boli porovnateľné s výslednými informáciami získanými z účtovníctva (FÚ, NÚ). Žiada sa preto **zabezpečiť analógiu rozpočtových položiek s účtovnými položkami**, najmä v oblasti nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia.

Pri spracovaní rôznych úrovní rozpočtov je možné pracovať s rôznou špecifikáciou rozpočtových položiek v analógii s účtovnými položkami:

- ✓ od rámcových položiek, vhodných najmä pri strategickom a taktickom riadení,
- ✓ po detailné položky utriedené až podľa kalkulačného členenia nákladov, nevyhnutné najmä pri operatívnom riadení.

**Štruktúra súčasných rozpočtov poľnohospodárskych podnikov Slovenska sa väčšinou zhoduje so štruktúrou výsledovky, prípadne súvahy.** Rozpočtujú sa v prevažnej miere ročné hodnoty nákladov, výnosov, výsledku hospodárenia a v niektorých podnikoch aj vybrané položky aktív a pasív. Rozpočty operatívneho charakteru sú zriedkavejšie.

Časť poľnohospodárskych podnikov Slovenska sa rozpočtovaniu v predchádzajúcich rokoch nevenovala. Odôvodňuje to neurčitou spôsobenou prírodnými podmienkami a biologickým charakterom výroby, ako aj neurčitou trhu. Manažment týchto podnikov väčšinou nie je podrobne oboznámený s významom rozpočtovníctva v trhovej ekonomike vrátane jeho silných a slabých stránok.

Je treba priznať, že **rozpočtovanie v podnikoch poľnohospodárskej provovýroby je mimoriadne zložité** a že namiesto exaktných metód alebo určenia limitov je niekedy možné použiť iba intuitívny prístup - odhad. Podľa nášho názoru by sa však poľnohospodárske podniky nemali vyhýbať aspoň operatívne rozpočtovaniu, pri ktorom už miera neurčitosti nie je taká veľká. Operatívne rozpočty môžu byť dobrým nástrojom realizácie operatívnych plánov výroby i nástrojom riadenia likvidity.

Celková situácia je však v slovenských podnikoch taká, že **manažment si čoraz viac uvedomuje význam rozpočtovníctva a rozpočty sa čoraz častejšie využívajú ako jeden z nástrojov riadenia na udržanie dlhodobej prosperity podniku.** Pre jej zabezpečenie musí podnik dlhodobo plánovať, ale zároveň udržiavať krátkodobú flexibilitu a adaptibilitu; musí sa usilovať o čo najvyššiu dlhodobú efektívnosť, ale zároveň musí inováciou pružne reagovať na meniace sa potreby zákazníkov; musí si zachovávať podnikavosť na lokálnej úrovni, ale zároveň aj v rámci tvoriacich sa väčších integrovaných celkov, čo si vyžaduje **zintenzívnenie vzájomnej previazanosti rozpočtov s kalkuláciami.**

V takýchto podmienkach stúpajú nároky na informačné zabezpečenie riadenia a teda aj rozpočtovania a zostavovania kalkulácií, ktoré nie je možné uskutočňovať bez využitia informačných a komunikačných technológií a na nich vybudovaných informačných systémov.

## ZÁVER

Reakciou na zmeny, ktoré sa uskutočnili v podnikateľskom prostredí v posledných dvoch desaťročiach, je **šíriaca sa zmena tradičného vnútropodnikového riadenia na procesné**

**riadenie. Špičkoví odborníci z oblasti manažmentu predpokladajú v budúcnosti nutnosť prechodu všetkých podnikov na procesný manažment.** Vidia v ňom jedinou možnosť, ako si môže väčšina podnikov udržať postavenie na trhu a zabezpečiť efektívnosť podnikateľskej činnosti.

Procesný manažment si vyžaduje používanie adekvátnych nástrojov. **Z oblasti kalkulácií mu najviac zodpovedajú kalkulácie metódou ABC, kalkulácie cieľových nákladov a životného cyklu, z oblasti rozpočtov rozpočtovanie podľa čiastkových činností (ABB – Activity Based Budgeting).** Na základe doterajších trendov vývoja vo svete sa dá predpokladať, že kalkulácie metódou ABC a rozpočty metódou ABB si napokon predsa len prerazia cestu do podnikateľskej praxe i napriek tomu, že väčšina našich podnikov sa k nim zatiaľ stavia rozpačito až zamietavo.

**Postupné rozširovanie procesného riadenia si bude používanie AB-techník kalkulácií a rozpočtov vyžadovať či už ako hlavné alebo ako podporné techniky, či už v čistej podobe alebo v kombinácii s ostatnými metódami a technikami.**

Keďže rozhodujúce postavenie v informačnej základni pre tvorbu a kontrolu rozpočtov i kalkulácií majú **úctovné informácie, žiada sa venovať maximálnu pozornosť zabezpečeniu ich objektívnosti a hodnovernosti.** V opačnom prípade môže dôjsť k informačným chybám a omylom, ktoré by mohli byť príčinou nesprávnych rozhodnutí s negatívnym dopadom na efektívnosť a konkurencieschopnosť podniku.

Zostavovanie kalkulácií metódou ABC a rozpočtov metódou ABB si vyžaduje adekvátnu štruktúru úctovných informácií. Môže ju poskytnúť iba **úctovníctvo vedené metódou ABA (Activity Based Accounting).**

**Vzhľadom na aktuálnosť zavádzania procesného riadenia do manažérskej praxe v globalizovaných ekonomikách je žiadúce postupne oboznamovať manažment podnikov s významom a podstatou AB-techník v kalkulovaní, rozpočtovaní a v úctovníctve.**

### **Zoznam použitej literatúry**

1. KUČERA, M. – ŠKORECOVÁ, E. – SZOVICS, P.: Manažérske úctovníctvo ako zdroj informácií pre riadenie výrobných nákladov v manažérskych informačných systémoch. In: Zemědělská ekonomika, 2003, č. 8, s. 357 – 360. ISBN 0139-570X.
2. LÁTEČKOVÁ, A.: Využitie úctovných informácií pre potreby vnútropodnikového riadenia. In: zborník vedeckých prác z MVD 2002, IV. zväzok. Nitra: SPU, 2002, s. 1082 – 1085. ISBN 80-8069-030-8.
3. NEUFELD, J. – LAJOŠ, B.: Rozvrhovanie režijných nákladov pomocou moderných kalkulačných metód. In: Zborník vedeckých prác „Acta oeconomica cassoviensia No 8“. Košice: PHF EU v Bratislave, 2004, s.161 – 174. ISBN 80-225-1844-1.
4. PATAKY, J. - ONDRÍŠKOVÁ, J.: Postavenie rozpočtovníctva a prístupy k tvorbe rozpočtov v podnikoch. In: Zborník vedeckých prác MVD 1999. I. sekcia. Nitra: SPU, 1999, s. 150-154. ISBN 80-7137-653-1.
5. ŠOLJAKOVÁ, L.: Manažérské účetnictví pro strategické řízení. Praha: Management Press, 2003. 148 s. ISBN 80-7261-087-2.
6. VAŇOVÁ, A.: Úctovná závierka - základný zdroj používateľov informácií. In: Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie "MVD 2002". IV. zväzok, 2. diel Ekonomika. Nitra: SPU, 2002, s. 1476 - 1481. ISBN 80-8069-031-6.

### **Kontaktná adresa**

Emília ŠKORECOVÁ, Ing., CSc., Slovenská poľnohospodárska univerzita v Nitre, Katedra úctovníctva a financií, Tr. A. Hlinku 2, 949 76 Nitra, Slovenská republika, tel.: +421-37-6508197, 6508194, e-mail: [emilia.skorecova@fem.uniag.sk](mailto:emilia.skorecova@fem.uniag.sk)