

# CONTROLLING AKO SYSTÉM EKONOMICKÉHO RIADENIA POĽNOHOSPODÁRSKÝCH PODNIKOV

## CONTROLLING AS A SYSTEM OF ECONOMIC MANAGEMENT IN AGRICULTURAL COMPANIES

Jozef Pataky

### Anotácia:

Medzi nové prístupy k usmerňovaniu vnútorných procesov v podnikoch a ich koordinácii patrí controlling. Vychádzajúc z postavenia a úloh controllingu zdôrazňujeme vyrovnanosť uplatňovania operatívneho a vnútro podnikového controllingu ako základu ekonomického riadenia v podniku. Racionálne miesto stanovujeme controllingu nákladov, pretože náklady zásadným spôsobom ovplyvňujú fungovanie podniku.

Controlling predstavuje špecifickú prácu s informáciami. Z tohto dôvodu rozhodujúcu pozornosť venujeme

- postaveniu a funkčnosti podnikových informačných zdrojov pre potreby ekonomického riadenia nákladov,
- metodologickým otázkam integrácie rozpočtovníctva, účtovníctva a kalkulácie nákladov v nových podmienkach.

### Summary:

Controlling belongs to new approaches for regulation and coordination of processes in the companies. Keeping in mind the tasks and status of controlling we emphasise the importance of the balance in the operative and in-plant controlling as a cost of economic management in the company. Controlling of costs has a rational position, because costs radically influence healthy operation of the company.

Controlling represents a specific work with information. Because of this reason we focused on:

- The status and functionality of company resources for the needs of economic cost management,
- Methodological questions of budgeting integration, accounting and costing in the new conditions.

### Kľúčové slová:

Controlling, náklady, rozpočtovníctvo, účtovníctvo, kalkulácie nákladov

### Key words:

controlling, costs, budget, accounting, product costing

### Úvod

V hlavných problémoch súčasného poľnohospodárstva sa v značnej miere odzrkadľuje makroekonomická klíma štátu a účinnosť uplatňovaných nástrojov agrárnej politiky. Rozhodujúci podiel na efektívnosti dosahovaných výsledkov v rezorte pôdohospodárstva zostáva na podnikovom a najmä vnútro podnikovom manažmente v každom podniku.

Poľnohospodárske podniky v trhovej ekonomike sú pod rozsiahlym tlakom konkurencie. V dôsledku uvedeného hľadajú nové prístupy k zdokonaľovaniu vnútorných

procesov, ich usmerňovania so zámerom priebežne reagovať na novovzniklé situácie. Medzi významné nástroje koordinovania týchto procesov patrí controlling.

### **Materiál a metódy**

Cieľavedomé usmerňovanie podnikateľskej činnosti je dôležitým predpokladom prosperity poľnohospodárskych podnikov. Podnikanie je komplexom používaných nástrojov usmerňujúcich mobilizovať svoje vnútorné zdroje a odhaľovať rezervy. Ich opodstatnenie je osobitne dôležité v súčasných podmienkach, kedy vonkajšie faktory významne ovplyvňujú činnosť podnikov poľnohospodárskej prvovýroby.

Zámerom príspevku je preto

- obsahovo vymedziť a akcentovať funkčnosť controllingu ako nástroja ekonomického riadenia,
- identifikovať informačné zdroje controllingu a akcentovať potrebu ich systémovej integrácie.

Výhodiskom sú získané poznatky z prieskumu a analýzy výskumného projektu (3) riešeného na katedre, ktoré sa usilujeme využiť v syntetizujúcich námetoch pre využitie v praxi. Faktografický materiál je získaný z Regionálnych odborov MP SR v Košiciach a v Trebišove za obdobie rokov 1997 – 2001.

### **Výsledky a diskusia**

Súčasnú ekonomickú prostredie núti podniky k rôznym aktivitám a k hľadaniu nových prístupov k riadeniu. Stúpa snaha po zvyšovaní finančno – hospodárskej výkonnosti podnikov. Jednou z ciest je uplatňovanie controllingu v konkrétnych podmienkach podnikateľských subjektov.

### **Vymedzenie obsahu controllingu vo vzťahu k ekonomike riadenia**

Controlling napriek tomu, že neexistuje jednoznačné vymedzenie jeho obsahu, vo všeobecnosti predstavuje systém pravidiel, metód a informačných nástrojov, ktorého úlohou je

- zabezpečiť dosiahnutie podnikom stanovených cieľov,
- predchádzať rizikám a
- v rámci rozhodnutí prijímať účinné opatrenia.

Služi teda na dosiahnutie očakávaných výsledkov tým, že umožňuje hodnotenie a korekciu daného stavu. Hodnotenie je založené na rozpočtovaní dohodnutých ukazovateľov, zabezpečení a porovnaní skutočných a plánovaných hodnôt kontrolných ukazovateľov. Korekcia daného stavu vychádza z analýzy príčin vzniku odchýlok a premieta sa do návrhov na operatívne opatrenia, prípadne až do nového návrhu. Z uvedeného vyplýva, že controlling ako nástroj riadenia plní významnú funkciu koordinácie t.j. uvedenia do súladu plánovaného a výsledkov kontrolného procesu na základe pragmaticky štrukturovanej informačnej podpory. Z hľadiska vecného obsahu teda controlling vymedzujeme v dvoch rovinách:

1. plánovanie (rozpočtovanie) a kontrola,
2. zabezpečenie informačnej podpory pre potreby rozhodovania manažérov v podniku.

Vo vzťahu k ekonomickému riadeniu z hľadiska času má operatívny controlling a z hľadiska úrovne riadenia vnútropodnikový controlling. Operatívny controlling je orientovaný na súčasné ekonomické problémy, ktoré manageri riešia v krátkodobom horizonte. Podstatou operatívneho controllingu je vypracovať systém riadenia zisku. Ide o ekonomické riadenie vo vnútri podniku, ktoré využíva ekonomické kategórie ako sú náklady, výnosy, výdavky, príjmy, likvidita a ďalšie. Ťažiskom ekonomického riadenia vnútri podniku je ekonomické

riadenie nákladov. Náklady spolu s výnosmi ovplyvňujú dosahovanie úrovne zisku a preto je namieste uvažovať o spojení riadenia nákladov s riadením zisku. Náklady treba riadiť, t.j. plánovať, rozpočtovať, evidovať, kontrolovať a vyhodnocovať. Uvedenému zodpovedá obsahové vymedzenie nákladového controllingu. Požiadavku na riadenie zisku treba považovať tiež za transformáciu požiadavky na potrebu očakávaných peňažných tokov – príjmov a výdavkov a tak zabezpečenie priebežnej likvidity.

Základným cieľom vnútropodnikového controllingu je napomáhať riadeniu zisku. Za využitia vnútropodnikových pravidiel a metód vytvárať priestor na ekonomické (hodnotové) riadenie v podniku. V záujme jeho podpory, úlohou vnútropodnikového controllingu v podniku je vybudovať taký nákladový a kalkulačný systém, ktorý bezprostredne poskytuje informácie o štruktúre nákladov podľa miesta a príčin ich vzniku vo vnútri podniku. Zároveň vytvorí systém rozpočtovania (pridelovania) úloh s previazanosťou na evidenčné hodnotenie dosahovaných výsledkov vo väzbe na zásady hmotnej zainteresovanosti.

### **Informačné zdroje uplatňovania controllingu**

Dôležitou zložkou controllingu sú informácie. Medzi rozhodujúce informačné zdroje patria:

- rozpočtovníctvo,
- účtovníctvo a
- kalkulácie vlastných nákladov.

Rozpočtovníctvo ako určitý systém rozpočtov vytváraných v jednotlivých zložkách reprodukčného procesu je vhodným predpokladom hodnotového riadenia. V poľnohospodárskych podnikoch nie sú veľké skúsenosti s rozpočtovou praxou. Vo väčšine prípadov sa rozpočet stotožňuje s plánom. Treba však uviesť, že ak plán stanovuje ciele, tak rozpočet určuje prostriedky ako tieto ciele dosiahnuť. Rozpočtom sa pridelujú úlohy predovšetkým v oblasti nákladov, ale tiež výnosov, dosiahnutia hospodárskeho výsledku, príjmov, výdavkov a iných ekonomických kategórií. Vo vzťahu k vnútropodnikovým rozpočtom musia to byť úlohy, ktoré vedúci útvarov, pracovné kolektívy a jednotlivci môžu vlastnou prácou ovplyvniť. A teda úlohy, ktorých splnenie možno podmieniť systémom zainteresovanosti, ktorý umožňuje ľudí motivovať a zvyšovať ich iniciatívu. Motivácia je dôležitá súčasť funkcií riadenia.

V uvedenom kontexte sa tak rozpočet stáva základným nástrojom presadzovania zodpovednosti na úrovni hodnotovej stránky reprodukčného procesu. Rozpočtové informácie vyjadrujú vhodný odhad očakávaných skutočností pretože umožňujú:

- predvídať podmienky podnikania a ich očakávaný vplyv na hospodársky výsledok,
- odhaľovať možnosti znižovania nákladov,
- prijímať kvalifikované rozhodnutia.

V podmienkach poľnohospodárskych podnikov ide najmä o zmeny v trhovom prostredí, neprofesionálne zásahy pracovníkov pri dodržiavaní technologických postupov, prípadne nepriaznivé zmeny v dôsledku vplyvov prírodných činiteľov.

Účinnosť využitia rozpočtov je podmienená metodologickým a obsahovým prepojením s účtovníctvom vo väzbe na kalkulácie vlastných nákladov. V konštrukcii účtovníctva je potrebné uplatniť nasledovné námety:

- obsahovú štruktúru účtovníctva vo vnútroorganizačných útvaroch podriaďiť hodnoteniu pridelených úloh vo vnútropodnikových rozpočtoch,
- náklady a výnosy zhodne triediť ako v sústave rozpočtov, pričom táto zásada nemusí byť dodržaná úplne,
- k porovnateľnosti rozpočtov vytvorí prostredie na sledovanie nákladov nielen podľa výkonov a útvarov ako celku, ale tiež podľa konkrétne rozpočtovaných úloh viazaných na osobnú stimuláciu a stanovenú zásluhovosť,

- evidenčnú štruktúru nákladov zároveň zabezpečiť vo vzťahu k výrobnému procesu a jeho zložkám, ktoré podmieňujú vznik nákladov,
- zásadne dodržiavať rovnaký spôsob oceňovania nákladov a výnosov ako pri tvorbe rozpočtov,
- pri kreovaní analytickej evidencie uplatniť princípy pre hodnotenie peňažných tokov – príjmov a výdavkov samostatne za základnú podnikateľskú činnosť, investičnú a finančnú činnosť.

Osobitnú pozornosť v podnikoch je treba venovať kalkuláciám vlastných nákladov. Náklady sú zložitou ekonomickou kategóriou v podnikateľskom subjekte. Zložitosť nákladov súvisí so skutočnosťou, že ide o tokové veličiny vznikajúce s aktivitami podniku v určitom čase. Z uvedeného vyplýva potreba priebežného hodnotenia nákladov na podnikateľské aktivity a nie iba „ex post“ po skončení výrobného procesu ako je to v prevažnej väčšine podnikov v súčasnosti.

V trhových podmienkach je potrebné vytvárať podmienky pre využitie kalkulácii "ex ante" už v priebehu výrobného procesu. Opodstatnenosti ekonomického riadenia nákladov súvisí s rastom cien vstupov, nepriaznivou štruktúrou nákladov, s vysokým podielom režijných nákladov. Pre ilustráciu v tabuľke 1 a 2 uvádzame vývoj vlastných nákladov na 1 ha poľnohospodárskej pôdy v Košickom kraji a jeho najproduktívnejšom okrese Trebišov v členení poľnohospodárskych podnikov na ziskové a stratové.

#### **Vlastné náklady na 1 ha poľnohospodárskej pôdy v poľnohospodárskych podnikoch Košického kraja**

Tabuľka 1

Ukazovateľ		1997	1999	2001
Vlastné náklady v SK	Ziskové poľnohospod. Podniky	23 934	24 044	25 336
	Stratové poľnohospod. Podniky	37 766	26 114	29 595
Režijné náklady v SK	Ziskové poľnohospod. Podniky	5 864	5 682	5 243
	Stratové poľnohospod. Podniky	13 263	9 192	9 322

Zdroj: Regionálny odbor MP SR v Košiciach a Trebišove

Podiel režijných nákladov v štruktúre vlastných nákladov u podnikov ziskových je viac ako 20 %-ný a stratových viac ako 30 %-ný. Vývojový trend má stúpajúcu tendenciu vo vzťahu ku konkrétnym podnikom prvovýroby. U ziskových podnikov v okrese Trebišov je podiel režijných nákladov v štruktúre vlastných nákladov viac ako 30 %-ný a v stratových presahuje až 40 %.

Pohľad na uvedenú faktografiu v tabuľkách nasvedčuje na potrebu priebežného usmerňovania nákladov v poľnohospodárskych podnikoch. Ekonomické riadenie nákladov vo vnútroorganizačných zložkách si vyžaduje v klasifikácii nákladov uplatniť také kritéria, ktoré z pragmatického hľadiska umožnia poznanie o tom

- aké náklady vznikajú,
- aká je príčinná súvislosť ich vzniku,
- na aký účel boli vynaložené a najmä
- akou intenzitou reagujú na zmeny v objeme výroby (výkonov).

#### **Vlastné náklady na 1 ha poľnohospodárskej pôdy v poľnohospodárskych podnikoch okresu Trebišov**

Tabuľka 2

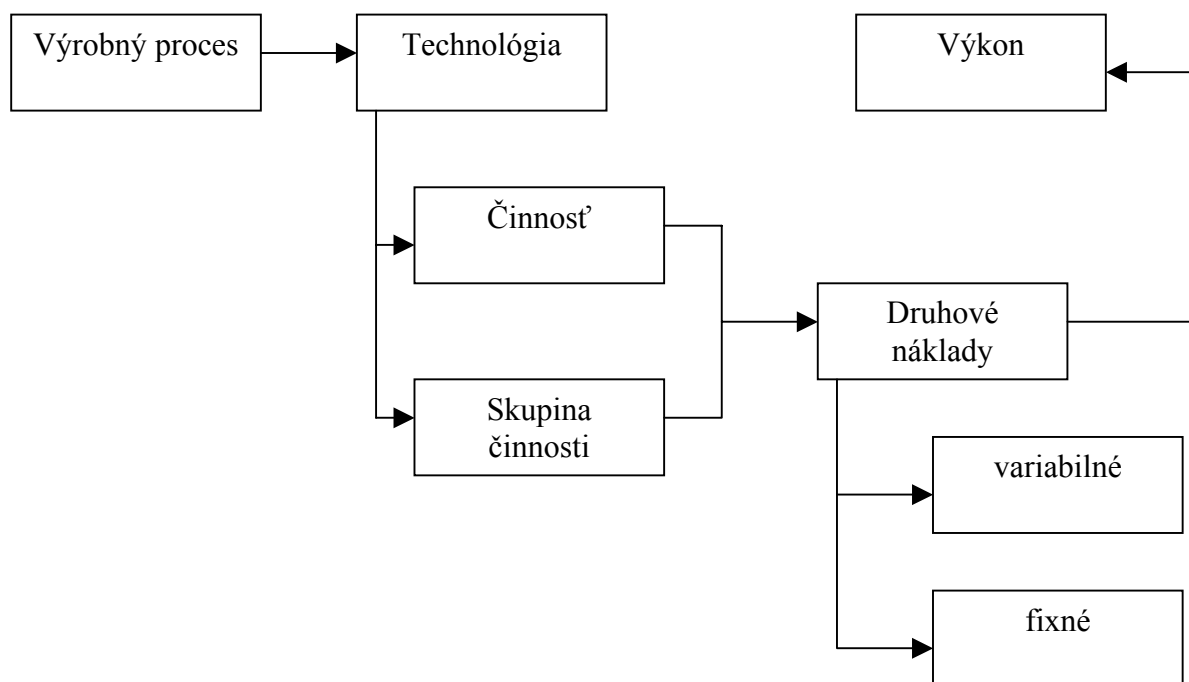
Ukazovateľ		1997	1999	2001
Vlastné náklady v SK	Ziskové poľnohospod. Podniky	23 084	21 200	22 918
	Stratové poľnohospod. Podniky	30 642	28 942	25 871
Režijné náklady v SK	Ziskové poľnohospod. Podniky	7 392	7 356	6 005
	Stratové poľnohospod. Podniky	11 338	14 182	7 813

Zdroj: Regionálny odbor MP SR v Košiciach a Trebišove

Vychádzajúc z uvedeného dát' odpoveď na tieto otázky neumožňujú kalkulácie vlastných nákladov výkonov podľa druhového členenia. Uvedené požiadavky vyžadujú, aby hodnotenie nákladov bolo v užšom prepojení na výrobné procesy, ktorých priebeh je determinovaný používanými technológiami pestovania plodín resp. v chove zvierat .

### Štruktúra nákladov v podmienkach controllingu

Schéma 1



Výrobné procesy v poľnohospodárskej výrobe sú konglomerátom determinovaných činností resp. skupín činností (atribútov) v určitom technologickom celku. Vyrábané produkty a realizované služby (výkony) vyvolávajú potrebu vykonávania činnosti s použitím zdrojov, ktoré z ekonomického hľadiska sa premietajú do nákladov v podniku. Z uvedeného vyplýva, že primárne nie výkon (výrobok, služba), ale vykonanie činnosti vyvoláva príčinu vzniku nákladov. Pri technológiách v základnej rastlinnej výrobe možno identifikovať pracovné operácie agregované do nasledovných skupín činnosti:

- príprava pôdy,
- sejba (sadenie),
- ochrana plodín,
- zavlažovanie,

- zberové práce,
- pozberová úprava.

V rámci živočíšnej výroby napríklad v chove dojníc identifikujeme činnosti ako

- dojenie,
- kŕmenie,
- ošetrovanie zvierat a odpratovanie maštalného hnoja,
- veterinárna činnosť,
- plemenárska činnosť.

Hodnotenie opodstatnenosti vzniku nákladov a hľadanie rezerv v znižovaní nákladov na výkony musia byť v priamej väzbe na uvedené činnosti, ktoré spôsobujú príčinnú súvislosť ich vzniku. Uvedený zámer umožňuje riadenie nákladov už počas výrobného procesu. Vychádza z poznania nákladov podľa jednotlivých činností resp. skupín činností charakteristických pre používanie technológie v rastlinnej a živočíšnej výrobe.

Druhým kritériom pre klasifikáciu nákladov v podmienkach controllingu je druhové členenie nákladov v rámci činností resp. skupín činností. Významnosť druhového členenia nákladov podľa výkonu sa zvyšuje ich transformáciou na variabilné a fixné. Uvedené členenie nákladov umožňuje hodnotiť ich závislosť na objeme výroby a tak vytvárať informačné zázemie pre manažérske rozhodnutia.

Uvedená postupnosť kritérií štruktúrovania nákladového systému vytvára predpoklady pre využívanie kalkulácií vlastných nákladov výkonov podľa činností. Z pohľadu controllingu ***nákladov navrhovanú metódu kalkulácie vlastných nákladov považujeme za predpoklad dosahovania hospodárnosti nákladov podporujúci ekonomickú efektívnosť v podniku.***

## Literatúra

1. Folthynová, A. – Vnútropodnikový controlling. Bratislava, Elita, 1998, s. Kalafútová, L.: 256. ISBN 80-8044-054-8
2. Macek, K.: Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu. Ostrava, 1999.
3. Pataky, J. a kol.: Závěrečná správa z výskumného projektu E – X. „Prehlbovanie kalkulačného informačného systému v podnikoch poľnohospodárskej prvovýroby. Nitra, SPU, 2002.
4. Pataky, J. – Stašová, L.: Náklady v účtovníctve podnikateľov a ich väzba na kalkulačný systém. In: Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie. Brno, MZaLU, 2003.
5. Staněk, V.: Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů. Praha, Graza, s. 236. ISBN 80-247-0456-0

## Adresa autora:

Doc. Ing. Jozef Pataky, PhD.

Slovenská poľnohospodárska univerzita, FEM, KISF, tr. A. Hlinku 2, 949 76 Nitra, Slovenská republika, e-mail: jozef.pataky@uniag.sk