ZOBRAZENIE NÁKLADOV V NÁKLADOVOM CONTROLLINGU PROSTREDNÍCTVOM ÚČTOVNÍCTVA

Lucia Krátka *

Úvod

Úlohou controllingu je vybudovať nákladový a kalkulačný systém informácií o štruktúre nákladov podľa miesta a príčin vzniku vnútri podniku. Jeho hlavnou úlohou je napomáhať riadenie zisku.

Úlohou nákladového controllingu je zvýšiť prehľadnosť vzniku nákladov vo všetkých oblastiach podnikovej činnosti, zdokonaľiť plánovanie a rozhodovanie na základe zodpovedajúcich informácií o nákladoch a využití kapacít podniku a neustále zdokonalovanie systému podniku.

Podniky ako samostatné jednotky uskutočňujú svoju činnosť ako zložitý systém v komplikovanom usporiadaní, od elementárnych operácií až po vzťahy k externým subjektom vrátane rozdelenia komplexného výsledku hospodárenia.

Spôsob vynakladania nákladov na dosiahnutie kladného (záporného) výsledku hospodárenia každého podniku nám zobrazuje systém účtovníctva.

Zobrazenie nákladov prostredníctvom manažérskeho, finančného, daňového a nákladového účtovníctva

Jednou zo základných myšlienok je potreba diferencovať spôsob zobrazenia podnikateľského procesu podľa toho, kto je používateľom účtovných informácií a aké rozhodovacie úlohy rieši. Postupne tak dochádza k tomu, že podstatnou črtou účtovníctva vyspelých trhových ekonomík je obsahové delenie [1]:

- účtovných informácií finančného účtovníctva, ktorého cieľom je zobrazit' podnikateľský proces z hľadiska vyjadrenia informačných potrieb tzv. externých užívateľov,
- účtovných informácií tzv. daňového účtovníctva, ktorého zmyslom je zobrazit' ten istý proces primárne s ohľadom na správne vyjadrenie základu dane z príjmu, resp. ostatných daňových pohľadávok a záväzkov podniku,

* Ing. Lucia Krátka, Žilinská univerzita v Žiline, Fakulta prevádzky a ekonomiky dopravy a spojov, Katedra spojov, Univerzitná 1, 010 26 Žilina, e-mail: kratka@fpedas.utc.sk

- účtovných informácií, ktoré využívajú pre riadenie podnikateľských procesov pracovníci na rôznych stupňoch podnikového vedenia.

Charakteristiky zobrazenia nákladov

Prvá charakteristika nám zobrazuje transformáciu nákladov (vstupov) na výkony (výstupy) pomocou finančného a nákladového účtovníctva a jeho následného pretvorenia do manažérskeho účtovníctva.

Nákladové účtovníctvo je z tohto pohľadu chápané najmä z dvoch aspektov [2]:

- predmet zobrazenia prvého aspektu sa zameriava na ekonomickú realitu z hľadiska nákladov (odvodene aj výnosov a výsledku hospodárenia)
- druhý aspekt sa zaoberá rozhodovacím procesom, ktorý sa zameriava najmä na účelový popis reprodukčného procesu, ktorého určitý variant už bol prijatý. Úlohou nákladového účtovníctva je poskytovať informácie o skutočnom a predpokladanom vývoji tohto prijatého variantu.

Druhá charakteristika nám zobrazuje časový rozdiel vynakladania nákladov. Náklad z hľadiska manažérskeho účtovníctva sa prejaví už v momente vynaloženia ekonomického zdroja. Toto vynaloženie väčšinou nevedie k celkovému úbytku majetku, ale len k zmene v jeho štruktúre.

Náklad z hľadiska finančného účtovníctva sa prejaví až v momente, keď tento zdroj vyčerpá svoju užitočnosť, napríklad tým že sa stane súčasťou výrobku, ktorý sa predal zákazníkovi.

Zvláštnou formou vzájomného vzťahu obidvoch týchto chápaní časového rozdielu vynakladania nákladov je zobrazenie výrobnnej činnosti alebo vytváranie iných aktív vo vlastnej réžii.

Náklady vynaložené v súvislosti s touto činnosťou môžeme rozdeliť na:

- tie, ktorých vynaloženie je vyjadrené ako zvýšenie budúceho ekonomického prospechu vytváraného aktíva. Tieto náklady sa aktivujú v ocenení tohto aktíva a až do momentu jeho predaja sa vykazujú ako náklady produktu.
- tie, ktorých vynaloženie je chápané ako vyčerpanie ekonomického úžitku, ktorý tento zdroj v sebe obsahoval a ktoré sa teda už v hodnotenom období prejaví úbytkom aktív alebo prírastkom firemných záväzkov súvisiace so znížením zisku bežného obdobia [2].

Sledovanie nákladov podľa útvarov v nákladovom controllingu

Základnou charakteristikou sledovania nákladov v podnikových útvaroch je jeho dvojaká orientácia [2]:

- prvým impulzom tohto členenia nákladov bola potreba zistiť náklady tak, aby z ich vzťahu k útvarom bolo možné odvodiť náklady výkonov, ktoré sú predmetom činnosti útvarov. Zobrazenie takto členených nákladov sa primárne orientuje na otázku: V ktorom útvare náklad vznikol?
- Rozširujúce sa požiadavky na využitie účtovníctva v riadení, ktoré súviseli jednak so splynutím žiaducich veličín do účtovného zobrazenia, sa však postupne prejavili odklonom od sledovania nákladov podľa miesta vzniku,

so stále väčším dôrazom na členenie nákladov podľa zodpovednosti za ich vznik. V súčasnosti sa teda silnejšie presadzuje tendencia koncipovať zodpovednostné útvary, v ktorých sa sledovanie nákladov primárne orientuje na otázku: Ovplyvňuje útvar výšku nákladov či nie?

Konečným účelom vynaloženia nákladov sú finálne výkony, ale princíp účelovosti však prestupuje celým procesom transformácie nákladov na finálne výkony, od jednotlivých operácií až po finálny výkon.

Touto transformáciou sa prelínajú dve základné línie, ktoré treba riadiť, a to:

- výkonová línia, ktorá sa orientuje na vyjadrenie vzťahu nákladov ku konkrétnemu výrobku, práci, službe, ale aj čiastkovým výkonom, aktivitám a činnostiam, ktoré sa uskutočňujú vo vzájomných väzbách, charakterizujúcich hlavné, pomocné a obslužné procesy,
- útvarová línia, ktorá sleduje primárnu otázku: v ktorom útware bol náklad vynaložený, ktorý útvar zodpovedá za jeho vznik.

Komplikácie však prináša skutočnosť, že zabezpečenie informácií na riadenie po línii výkonov a línii zodpovednosti útvarov nie je vždy možné a vyžaduje si to v niektorých prípadoch diferencovaný prístup.

Požiadavky na výkonovo orientované účtovníctvo

Ak je hlavným cieľom nákladového účtovníctva zisťovať a kontrolovať náklady vo vzťahu k jednotlivým finálnym výkonom, je sledovanie nákladov v útvaroch zamerané na miesto vynaložených nákladov. Z členenia nákladov podľa miesta vzniku sa potom relatívne jednoducho odvodí priamy alebo nepriamy vzťah nákladov k výkonom alebo jeho častiam, ktoré útvar vykonáva. Tento spôsob vyhovuje potrebám riadenia nákladov po línii výkonov.

Niekedy však môže komplikovať riadenie nákladov podľa zodpovednosti vnútropodnikových útvarov za ich vznik, pretože to vyžaduje jednak [2] :

- rozčlenenie nákladov nie podľa miesta vzniku, ale podľa útvaru zodpovedajúceho za vznik,
- zúčtovať vnútropodnikové výkony odovzdané medzi jednotlivými útvarmi na úrovni vopred stanoveného ocenenia (ocenenie na úrovni skutočných nákladov neumožňuje vyjadriť zodpovednosť za racionálne uskutočňovanie alebo čerpanie týchto výkonov).

Pri primárnej orientácii manažérskeho účtovníctva na riadenie po línii výkonov musia byť niektoré informácie nevyhnutné na riadenie predmetom sledovania. Systém nákladového účtovníctva sa potom orientuje na potreby sledovania skutočných nákladov uskutočňovaných výkonov. Výsledná kalkulácia sa zostaví priamo z údajov poskytnutých účtovníctvom.

Požiadavky na zodpovednostne orientované účtovníctvo

Na rozdiel od výkonovo orientovaného účtovníctva je jeho základom rozčlenenie nákladov podľa zodpovednosti za ich vznik. V tomto prípade sa účtovníctvo ťažšie sleduje. Preto výsledná kalkulácia nevzniká väzbou nákladov útvaru na jeho výkony ale úpravou nákladov jednak na presuny plynúce z rozdielov medzi skutočnými nákladmi a

vnútropodnikovými cenami výkonov, ktoré vstupujú do ocenenia konkrétneho finálneho výkonu.

Každý z pohľadov vedie k odlišnému zobrazeniu nákladov vo vzťahu k útvarom najmä v dvoch prípadoch:

- v prípade, keď sa líši miesto vzniku a zodpovednosť za vznik skutočného prvotného nákladu,
- za predpokladu, že predmetom zobrazenia sú tzv. druhotné výkony, ktoré sú predmetom odovzdávania a preberania medzi útvarmi vo vnútri podnikovej štruktúry [2].

Základné rysy sledovania režijných nákladov podľa útvarov

Zvláštny význam pre riadenie nákladov v nákladovom controllingu, primárne vo vzťahu k útvarom, má sledovanie najmä režijných nákladov. Potreba zachytiť režijné náklady pri ich členení podľa miesta vzniku vzrastá najmä v prípade, pokiaľ ide o réžiu spoločnú viacerým druhom výkonov, ktoré sa v útvaroch vykonávajú. Pokiaľ by sme ich nezobrazili na vstupe (keď ešte nie je celkom jasný vzťah k objemu a sortimentu vykonávaných výkonov) na útvarových účtoch réžie, v zásade by sme neboli schopní ani vyjadriť ich podiel na jednotku výkonu v prípade, keď v riadení vychádzame z akejkoľvek formy kalkulácie plných nákladov [2].

V zásade obdobným spôsobom, ale na usporiadacích účtoch ostatných priamych nákladov, je nevyhnutné zachytiť náklady, ktoré sú príčinne vyvolané jedným druhom vykonávaného výkonu.

Ešte väčší význam má však sledovanie útvarových režijných nákladov pri členení podľa zodpovednosti za ich vznik. Réžie už svojou podstatou totiž predstavujú náklady, ktorých racionálnu kontrolu hospodárnosti je nutné založiť na úvahe, kto ovplyvňuje ich výšku, resp. kto zodpovedá za ich úsporu alebo prekročenie oproti vopred určenej nákladovej úlohe.

Túto úlohu možno v zásade stanoviť dvojakým spôsobom [2]:

- ako formou limitu spotreby, ktorý je vyjadrený na vymedzené časové obdobie (pri fixných režijných nákladoch), alebo
- oproti úlohe, ktorá okrem časového intervalu berie do úvahy i objem aktivity, za ktorého priebehu priebeh útvar zodpovedá, tento spôsob sa používa ako nástroj stanovenia nákladovej úlohy pri variabilných režijných nákladoch.

Záver

Podnikateľ, ktorý nekontroluje náklady svojho podniku, nepozná ich výšku a vývoj, vplyv na tržby, nepozná druhovú skladbu nákladov a celkovú nákladovú náročnosť na dosiahnutie cieľov podniku, nemôže byť úspešný. Bez nákladového controllingu, analýzy a stáleho sledovania a porovnávania nákladov s výstupmi nejestvuje efektívny manažment.

Nákladový controlling tvorí jednu z najdôležitejších, ale aj najzložitejších fáz analýzy, čo manažment využíva tak pri kontrole plnenia plánu, ako aj v riadení podniku.

Literatúra

- [1] BOHUMIL KRÁL A KOL., Manažerské účetnictví, Management press, Praha, 2002, ISBN 80-7261-062-7
- [2] FOLTÍNOVÁ A. A KOLEKTÍV.: Nákladový controlling, Sprint vfra, Bratislava, 2008, ISBN 978-80-89085-70-5
- [3] TUMPACH MILOŠ.: Manažerske a nákladové účtovníctvo, Iura Eition, Bratislava, 2008, ISBN 978-80-8078-168-2
- [4] KUPKOVIČ MILAN.: Náklady podniku, Sprint vfra, Bratislava, 1999, ISBN 80-88848-50-4
- [5] FOLTÍNOVÁ ALŽBETA, KALAFUTOVÁ ĽUDMILA.: Vnútropodnikový controlling, Elita, Bratislava, 1998, ISBN 80-8044-054-9