

Možnosti uplatnenia finančných nástrojov procesného riadenia v poľnohospodárstve

The possibility of applying financial process management tools in agriculture

Emília Škorecová

Abstrakt: Správne uplatňovanie procesného riadenia by sa malo prejavovať zvýšením efektívnosti a pružnosti podnikateľskej činnosti. Manažéri podniku by preto mali mať záujem o uplatňovanie jeho prvkov a nástrojov v riadení. Príspevok je zameraný na možnosti uplatňovania finančných nástrojov procesného riadenia v rastlinnej a živočíšnej výrobe poľnohospodárskych podnikov Slovenskej republiky. Konkrétne ide o uplatňovanie procesných kalkulácií, procesného plánovania, procesného rozpočtovania a procesného účtovníctva. Porovnaný je súčasný stav i stav v minulosti – najmä v 70-tych a 80-tych rokoch minulého storočia. V závere sú uvedené odporúčania autorky.

Abstract: The correct application of process management should be reflected in the increased efficiency and flexibility of business activities. The managers should therefore have an interest in the application of its elements and tools in management. The paper is focused on the possibility of applying financial instruments of process management in plant and animal production of agricultural companies in the Slovak Republic. Specifically, the application of process calculations, planning of processes, budgeting of processes and process accounting. The current state and the state in the past – especially in the 70's and 80's of the last century – are compared. The recommendations of author are given in conclusion.

Kľúčové slová: poľnohospodárske podniky, rastlinná výroba, živočíšna výroba, riadenie podľa procesov (activity based management – ABM), procesné kalkulácie (activity based costing – ABC), procesné plánovanie (activity based planning – ABP), procesné rozpočtovanie (activity based budgeting – ABB), procesné účtovníctvo (activity based accounting – ABA)

Key words: agricultural companies – farms, plant production, animal production, the processes management (activity based management – ABM), the process costing (activity based costing – ABC), the process planning (activity based planning – ABP), the process budgeting (activity based budgeting – ABB), the process accounting (activity based accounting – ABA)

JEL classification: M11, M41, O13, Q12

1. Úvod

V súčasnom období je pre podniky životne dôležité hľadanie ciest optimalizácie nákladov, resp. identifikácie problémových oblastí. Práve tu je možné uplatniť model procesného riadenia nákladov a zabezpečiť tak dlhodobú konkurencieschopnosť podniku (Látečková A. – Stuchlý P. – Gálisová V., 2014).

Vrcholoví manažéri úspešných podnikov vedia, že uplatňovanie systematických procesov znižuje mieru rizika, obmedzuje výskyt chybných výkonov, nezhôd a zaručuje vysokú pravdepodobnosť dosiahnutia dobrého výsledku (Kaplan R. – Norton D., 2010).

Efektívne riadenie podnikových procesov si vyžaduje poznanie hodnotovej charakteristiky procesov zameraných na uspokojovanie potrieb zákazníkov. Hodnotová charakteristika je základom pre zdokonaľovanie a reorganizáciu procesov. Najobjektívnejšiu hodnotovú charakteristiku procesov je možné získať sledovaním nákladov na jednotlivé činnosti procesu pri aplikácii procesného riadenia (Адамова Г. – Ильченко А., 2015).

Komplexné procesné riadenie (activity based management – ABM) zahŕňa procesné kalkulácie (activity based costing – ABC), procesné plánovanie (activity based planning – ABP), procesné rozpočtovanie (activity based budgeting – ABB), procesné účtovníctvo, (activity based accounting – ABA). Ide o tzv. AB-techniky (Kráľ B. a kol., 2012).

Robert Kaplan a Robin Cooper (1998) píše, že termín activity based costing bol prvýkrát použitý v pilotnej štúdii firmy John Deere (výrobca traktorov a kombajnov), zameranej na nový prístup ku kalkuláciám. V literatúre sa termín prvýkrát objavil v článku Robina Coopera: „Cost Management Concepts and Principles: The Rise of Activity Based Costing – Part One: What is an Activity Based Cost System?“, Journal of Cost Management, Summer 1988).

Termín activity based management sa v literatúre objavil v roku 1991 v slovníku procesného riadenia (The CAM-I Glossary of Activity Based Management), ktorý vydalo Medzinárodné konzorcium rozvoja výroby (CAM-I Consortium for Advanced Manufacturing – International). Konzorcium vzniklo v 80-tych rokoch v USA. V rámci neho bola vytvorená projektová skupina pre zdokonalenie metód sledovania nákladov, členmi ktorej boli aj profesori Robert Kaplan a Robin Cooper (Лыкашов А., 2010).

Skutočný rozmach procesného riadenia ako moderného manažérskeho prístupu nastal v prvej polovici 90-tych rokov minulého storočia po vydaní knihy Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution (Hammer M.– Champy J., Harper Business, New York, 1993). V českom preklade vyšla kniha pod názvom „Reengineering – radikální proměna firmy: manifest revoluce v podnikání“ prvýkrát v roku 1995 vo vydavateľstve Management Press (Fišer R., 2014).

Tradične riadený podnik sa sústreďuje na kvalitu uskutočnenia jednotlivých aktivít v rámci funkčne špecializovaných útvarov (nákup, výroba, financie, marketing a pod.). Procesný prístup sleduje tok aktivít naprieč jednotlivými útvarmi. Funkčná špecializácia v sebe skrýva rovnaké činnosti, na ktoré sa zameriava i procesný prístup. Organizačná schéma v procesne riadenom podniku môže na prvý pohľad vyzeráť rovnako, ako vo funkčne riadenom podniku. Väčšinou je však viac plochá, pretože procesne riadený podnik je menej hierarchicky rozdelený. Jednotliví pracovníci majú väčšiu mieru zodpovednosti, ktorá často siaha za hranice ich oddelenia (Neumaierová I. a kol., 2005).

Zavedenie procesného riadenia vyžaduje, aby manažéri presne chápali prečo je procesný prístup efektívny, jeho podstatu, spôsob vymedzenia a riadenia procesov. Koncepcia procesného riadenia musí byť manažérmi prijatá intuitívne, ale zároveň sa musí prejaviť aj vymedzením pojmov a zostavením príslušných dokumentov (Репин В., 2014).

Vo viacerých odborných a vedeckých literárnych zdrojoch boli publikované výsledky výskumov o uplatňovaní procesného riadenia a metódy ABC v slovenských priemyselných i poľnohospodárskych podnikoch. Podľa výskumu, ktorý uskutočnila Výrostová, E. (2014) v 86 malých a stredných priemyselných podnikoch východného Slovenska, využíva metódu ABC a procesné riadenie v súčasnosti približne 21 % anketovaných podnikov.

Prieskumy vykonávané na Slovenskej poľnohospodárskej univerzite v Nitre ukazujú, že metódu ABC a procesné riadenie nevyužíva na Slovensku žiaden poľnohospodársky podnik. V príspevku sa zameriame na hlbšiu analýzu uvedenej situácie v slovenských poľnohospodárskych podnikoch.

2. Cieľ, materiál a metódy

Cieľom príspevku je poukázať na možnosti uplatňovania procesného riadenia a jeho finančných nástrojov (AB-technik) v poľnohospodárskych podnikoch. Pre objektívnosť

posúdenia súčasného stavu uskutočnila autorka porovnanie s finančnými nástrojmi riadenia poľnohospodárskych podnikov v 70-tych a 80-tych rokoch minulého storočia.

Východiskovým **materiálom** pre napísanie príspevku boli poznatky získané:

- štúdiom odborných a vedeckých literárnych zdrojov od domácich a zahraničných autorov,
- riešením výskumných úloh na Katedre účtovníctva Slovenskej poľnohospodárskej univerzity v Nitre.

Uvedený materiál bol získaný a spracovaný najmä **metódami** selekcie, komparácie, analýzy, syntézy a riadeného rozhovoru s manažérmi poľnohospodárskych podnikov.

3. Účtovníctvo a kalkulácie poľnohospodárskych podnikov v 70-tych a 80-tych rokoch minulého storočia

Súčasný výskumy ukazujú, že v poľnohospodárskych podnikoch Slovenska sa procesné riadenie neuplatňuje. Je tomu ale v skutočnosti tak? Podľa môjho názoru sú takéto výsledky podmienené dvoma objektívnymi príčinami:

- nedostatočným poznaním podstaty procesného riadenia a jeho finančných nástrojov zo strany manažérov poľnohospodárskych podnikov. Musia riešiť vážne a zložité praktické situácie a nezostáva im čas na štúdium moderných metód riadenia. Používajú osvedčené metódy riadenia – a pritom nevedia, že sú medzi nimi aj prvky procesných kalkulácií, procesného plánovania a rozpočtovania i procesného účtovníctva,
- autori doteraz uskutočnených prieskumov neporovnávali finančné nástroje súčasného riadenia v poľnohospodárstve s obdobím centralizovanej ekonomiky a s obdobím prechodu na trhovú ekonomiku. Zdá sa to absurdné, keďže pojem kalkulácie ABC sa prvýkrát objavil v literatúre v roku 1988 a pojem procesné riadenie v roku 1991. Vyzerá to tak, že nemá žiaden význam skúmať situáciu u nás v 70-tych a 80-tych rokoch minulého storočia. Napriek tomu sme to v príspevku urobili.

Zdrojom pre zistenie situácie v minulosti boli pre nás dve publikácie:

- Náklady a kalkulace v zemědělství od autora Vladimíra Krotily, vydané v roku 1979 Státním zemědělským nakladatelstvím v Prahe,
- Účtovníctvo poľnohospodárskych podnikov od autorov Ondrej Peter, Jiří Pišvejc, Antoním Brčák, Otokar Zajko, vydané v roku 1989 vydavateľstvom Príroda v Bratislave ako celoštátna vysokoškolská učebnica pre slovenské i české vysoké školy.

Kalkulácie poľnohospodárskych výrobkov boli na Slovensku a v Čechách široko zavádzané pri postupnej socializácii poľnohospodárstva od roku 1949 a tým pri vytváraní veľkovýrobných podnikov. Od roku 1953 bolo zostavovanie kalkulácií povinne zavedené vo všetkých štátnych poľnohospodárskych podnikoch, v jednotných roľníckych družstvách bolo zavedené iba výberovo. Obrat nastal rozhodnutím vlády o kalkulačnej povinnosti všetkých poľnohospodárskych podnikov a postupnom zavádzaní kalkulácií najneskôr do roku 1978. Od 1.1.1979 sa do poľnohospodárskych podnikov zaviedol jednotný odborový kalkulačný vzorec, odvodený od typového kalkulačného vzorca platného v národnom hospodárstve.

Do roku 1957 sa používala v rastlinnej výrobe v štátnych poľnohospodárskych podnikoch dvojstupňová sústava kalkulácií. Spočívala v tom, že náklady sa sledovali najprv podľa prác a následne sa rozdeľovali na plodiny podľa množstva hektárov,

případne ton. Išlo teda o kalkuláciu metódou ABC, aj keď sa vtedy tak nenazývala – nazývala sa dvojstupňovou kalkuláciou.

Za kladnú stránku dvojstupňovej kalkulácie sa považovalo to, že umožňuje sledovať náklady na rastlinnú výrobu (RV) v priebehu roka a vyhodnocovať ich predbežne už pri dokončení určitej operácie.

Pri dvojstupňovej sústave kalkulácií bolo potrebné vytvoriť najmenej nasledovné kalkulačné skupiny prác:

- pre RV so zberom v roku bežnom: hnojenie maštalným hnojom, hnojenie priemyselnými hnojivami, stredná orba, hlboká orba, príprava pôdy a siatie, príprava pôdy a sadenie, kultivácia obilnín, kultivácia repných výhonkov, kultivácia cukrovej repy, čakanky a kŕmnych okopanín, kultivácia zemiakov, kultivácia zeleniny, kultivácia iných plodín, ochrana proti škodcom, kultivácia lúk a pasienkov, zber z lúk a pasienkov, zber krmovín na ornej pôde, zber obilnín, zber koreňových rastlín, zber zemiakov, zber zeleniny, zber ostatných plodín, sušenie, čistenie a triedenie zozbieraných výrobkov RV,
- pre RV so zberom v roku budúcom: podmietka, hlboká orba, príprava pôdy a siate ozimín, iné práce.

V roku 1957 bola dvojstupňová sústava kalkulácií zrušená. Bolo to zdôvodnené tým, že z účtovno-technických dôvodov nie je možné vytvoriť veľký počet kalkulačných skupín pre práce a preto dochádza k určitému vyrovnávaniu nákladov medzi jednotlivými skupinami.

Myslím, že pre dnešnú úroveň automatizovaného spracovania účtovníctva a údajov manažérskych informačných systémov by tento argument nebol problémom.

Pre zostavenie kalkulácií sú potrebné údaje z účtovníctva. Do 1.1. 1953 existoval u nás dvojokruhový systém účtovníctva so samostatne vedeným podnikovým účtovníctvom a samostatne vedeným vnútropodnikovým účtovníctvom. Výkony stredísk boli oceňované v pevných zúčtovaných cenách stanovených podľa celoštátnych normálových kalkulácií.

Od 1.1.1953 bol v štátnych poľnohospodárskych podnikoch zavedený jednookruhový systém účtovníctva, v ktorom podnikové i vnútropodnikové účtovníctvo tvorili jeden okruh. Pri sledovaní nákladov vo vnútropodnikovom účtovníctve sa uplatnilo kalkulačné hľadisko. Vnútropodnikové výkony sa začali oceňovať vo vlastných nákladoch – v priebehu roka vo vopred stanovených, na konci roka v skutočných vlastných nákladoch.

Postupne sa jednookruhové vnútropodnikové účtovníctvo rozvinulo tak, že zobrazovalo podrobne štruktúru reprodukčného procesu, jeho priebeh a výsledky. Od 1.1.1979 sa náklady členili priamo v účtovej osnove:

- podľa nákladových druhov – prvotné, externé náklady za podnik ako celok,
- podľa činností daného odvetvia národného hospodárstva, čiže v poľnohospodárstve podľa poľnohospodárskych činností,
- podľa miesta ich vzniku a okruhov zodpovednosti – podľa hospodárskych stredísk,
- podľa položiek kalkulácie.

Pre poľnohospodárske podniky existovala samostatná účtová osnova. Náklady a výnosy v nej boli sledované v rámci štyroch účtových tried:

- účtová trieda 3 – Prvotné náklady podľa druhov,
- účtová trieda 4 – Náklady na činnosti časovo rozlíšené skutočne vynaložené prvotné (externé) a druhotné (interné) náklady na činnosti,

- účtová trieda 5 – Zúčtovanie výrobkov, prác a služieb činností interné výnosy z vyprodukovaných výrobkov, prác a služieb; ocenenie vo vopred stanovených cenách (vnútro podnikových cenách alebo stálych zúčtovacích cenách), ktoré v podstate predstavovali uznané vynaložené náklady na výkony alebo nákladovú úlohu na produkciu jednotlivých výkonov,
- účtová trieda 6 – Prevod výrobkov, prác a služieb na realizáciu a odovzdanie náklady na realizáciu a odovzdanie; ocenenie vyskladnených výrobkov a zvierat bolo rovnaké ako v účtovej triede 5, t.j. vo vopred stanovených cenách,
- účtová trieda 7 – Výnosy a položky, ktoré ich upravujú tržby a výnosy za predané (realizované) výrobky, zvieratá, práce a služby.

Účtové triedy 4, 5 a 6 obsahovali syntetické účty pre rovnaké skupiny činností. Činnosti boli členené menej podrobne ako je uvedené pri dvojstupňovej kalkulácii. Účtové triedy 4 a 5 obsahovali účty pre nasledovné činnosti a priamo nadväzovali na výsledné a predbežné kalkulácie:

- rastlinná výroba – pre úrodu bežného roka a pre úrodu nasledujúceho roka,
- živočíšna výroba,
- nepoľnohospodárska výroba – výroba vína, lesná činnosť a ostatná nepoľnohospodárska výroba,
- pomocné činnosti – práce dielní a remeselníkov v prevádzke, stavebná činnosť, nákladná doprava, silážovanie a senážovanie, ostatná výroba krmív, výroba kompostov, ostatné spracovanie výrobkov, práce traktorov, práce kombajnov, ostatné pomocné činnosti,
- obchodná činnosť – závodné stravovanie, maloobchodné predajne, reštauračné stravovanie, nákup poľnohospodárskych výrobkov, iná obchodná činnosť,
- nevýrobné činnosti – technický rozvoj, bytové hospodárstvo, rekreačné zariadenia, učňovské zariadenia, materská škola, zdravotnícke zariadenia, závodné jasle, podniková počítačová stanica, ostatné nevýrobné činnosti,
- výrobná réžia – rastlinnej výroby, živočíšnej výroby, inej výroby,
- správna réžia – podniková, závodná, stredisková.

V účtovej triede 6 boli v rámci jednotlivých skupín činností – mimo výrobnú a správnu réžiu – vytvorené účty pre prevod výrobkov, zvierat alebo nákladov na realizáciu (predaj) a pre prevod výrobkov, zvierat alebo nákladov na odovzdanie.

V rastlinnej výrobe, v živočíšnej výrobe a v inej výrobe sa ale v praxi na analytických účtoch väčšinou nesledovali typické činnosti ako napríklad hnojenie, príprava pôdy, zber plodín, kŕmenie, dojenie, ošetrovanie zvierat a pod. Na analytických účtoch sa väčšinou sledovali náklady na jednotlivé produkty rastlinnej, živočíšnej a inej výroby.

Vnútro podnikové účtovníctvo bolo jednoznačne kalkulačným účtovníctvom. Analytické účty v účtovej triede 4 bolo možné tvoriť podľa typických činností v rastlinnej, živočíšnej a inej výrobe, aj keď tento potenciál nebol v praxi využitý. Podľa môjho názoru vnútro podnikové účtovníctvo bolo kombináciou klasického kalkulačného účtovníctva a kalkulačného účtovníctva podľa činností (ABA).

V riadení rastlinnej výroby sa sledovanie nákladov na činnosti uskutočňovalo formou technologickej karty plodín. Karty boli zostavované pre jednotlivé plodiny a bola v nich plánovaná výška nákladov na jednotlivé činnosti, ktoré sa uskutočňovali v rámci technologickeho postupu pestovania plodiny – napr. náklady na sejbu, bránenie, valcovanie,

postrekovanie, zavlažovanie, zber, odvoz zrna, čistenie zrna, lisovanie slamy, stohovanie slamy, odvoz slamy, odvoz odpadu, náklady na podmiatku, hlbokú orbu, hnojenie a pod.

Zostavovanie technologických kariet v rastlinnej výrobe malo jednoznačne procesný charakter. Bolo prvkom procesného riadenia (ABM) a v rámci neho procesného plánovania (ABP), procesného rozpočtovania (ABB) a tiež predbežných procesných kalkulácií (ABC) – hoci sa tieto pojmy v danom období u nás nepoužívali

4. Možnosti uplatnenia finančných nástrojov procesného riadenia v rastlinnej a živočíšnej výrobe v súčasnom období

Po roku 1989, v období prechodu z centralizovanej na trhovú ekonomiku, sa jednookruhový systém účtovníctva zmenil na dvojokruhový. Obsahom účtovej osnovy sú odvtedy syntetické účty iba pre finančné účtovníctvo. Vnútropodnikové účtovníctvo si podnik vytvára sám v závislosti od potrieb riadenia, pričom ho môže organizovať v rámci jednookruhového alebo dvojokruhového systému s finančným účtovníctvom.

Zmenou politickej a ekonomickej situácie sa však nezmenili prírodné podmienky ani podstata technologických postupov – procesov rastlinnej a živočíšnej výroby. Procesy v rastlinnej a živočíšnej výrobe sú prirodzene dané. Poľnohospodárske podniky, ktoré prešli transformáciou a nezahynuli, sa zachovali ku kalkuláciám, technologickým kartám plodín a rozpočtom rôzne. Niektoré podniky v domnienke, že funkciu týchto nástrojov riadenia plne nahradí trh, ich pokladali za zbytočné a prestali ich zostavovať.

Poľnohospodárske podniky s vyspelým manažmentom, ktorý si uvedomoval význam kalkulácií, plánov a rozpočtov, sa im venovali ďalej, aj keď ich využitie v riadení bolo rôzne. Zostrenie konkurenčného prostredia vstupom do EÚ a problémy počas svetovej finančnej krízy však prinútili manažérov intenzívne sa zamýšľať nad systémom riadenia nákladov, ktorý je uplatňovaný v podniku a zaujímať sa o jeho zdokonaľovanie. Využívajú pritom poznatky a skúsenosti z minulosti i zo súčasnej odbornej a vedeckej literatúry a vzdelávacích aktivít.

Pre tvorbu vnútropodnikového účtovníctva nie je v súčasnosti k dispozícii žiadna záväzná inštrukcia alebo legislatíva. Zostáva iba na podnikoch, či v rámci neho využijú prvky procesného riadenia alebo nie.

Keďže metodika vnútropodnikového účtovníctva bola u nás v minulosti veľmi dobre prepracovaná, bol na nej postavený jednotný automatizovaný systém spracovania účtovníctva, premietlo sa sledovanie činností z účtovných tried 4 a 5 aj do súčasného stavu a odzrkadľuje sa vo väčšine softvérových produktov pre spracovanie účtovníctva. Súčasťou softvérových produktov pre automatizované spracovanie účtovníctva je aj modul pre zostavovanie kalkulácií. V prevažnej väčšine podnikov je podľa môjho názoru **súčasnú účtovníctvo kombináciou klasického kalkulačného účtovníctva s prvkami kalkulačného účtovníctva podľa činností (ABA)**. Modul pre zostavovanie kalkulácií má taký istý charakter – zostavuje sa v rámci neho **kalkulácia**, ktorá je podľa môjho názoru **kombináciou prirážkovej kalkulácie s prvkami kalkulácie metódou ABC**.

Prejavuje sa to najmä v rastlinnej výrobe, kde sa časť nákladov sleduje dvojstupňovo – najprv na činnosti, následne sa rozvrhujú na jednotlivé plodiny. Je tomu tak napríklad pri nákladoch na práce traktorov, kombajnov, samohybných strojov, pri nákladoch na vnútropodnikovú dopravu, na opravy a udržiavanie, príp. iných nákladoch.

Manažéri viacerých poľnohospodárskych podnikov používajú technologické karty plodín. V priebehu roka kontrolujú, či sú náklady podľa technologických kariet dodržané a analyzujú príčiny vzniknutých odchýlok. **Technologické karty plodín** sú jednoznačne nástrojom procesného riadenia – **sú to vlastne karty procesov**. Ich zostavovanie a využívanie

integruje procesné plánovanie, rozpočtovanie a procesné kalkulácie (najmä predbežné, ale v niektorých podnikoch aj výsledné kalkulácie).

Príkladom poľnohospodárskeho podniku, v ktorom sa v rastlinnej výrobe využíva procesné riadenie, je Združenie agropodnikateľov, družstvo v Dvoroch nad Žitavou. Proces sa začína zákaznikom, pre ktorého sa produkcia vyrába. Uvedené družstvo má zabezpečený odbyt hlavne prostredníctvom Gamex Trading, s.r.o. Komárno. Procesy musia mať svoje doklady. V uvedenom družstve sú nimi najmä technologické karty plodín, na základe ktorých manažéri plánujú, rozpočtujú, kalkulujú a priebežne kontrolujú náklady na jednotlivé činnosti vykonávané v rámci technologického procesu plodín. Procesné riadenie v rastlinnej výrobe manažéri uplatňujú, hoci ho tak nenazývajú. Uplatňujú ho v takom rozsahu, aký je pre kontrolu nákladov na plodiny nevyhnutný.

Finančné nástroje majú slúžiť manažérom, nie manažéri finančným nástrojom. Skúsení manažéri vedia, ktoré nástroje a do akej hĺbky treba v podniku využívať. Metóda ABC a procesné riadenie nepredstavuje jediný spôsob pre dlhodobé udržanie efektívnosti výroby. Nástroje procesného riadenia sa napríklad veľmi zriedkavo využívajú v Japonsku. Japonské podniky sa sústreďujú najmä na redukciu nákladov vo fáze výskumu a vývoja a preto viacej využívajú kalkulácie cieľových nákladov, kalkulácie životného cyklu a metódu kaizen.

Čo sa týka živočíšnej výroby, nenašli sme v rámci nášho výskumu podnik s klasickou živočíšnou výrobou, v ktorom by sa veľmi zreteľne uplatňoval niektorý z finančných nástrojov procesného riadenia. Našli sme však **podnik so špecializovanou živočíšnou výrobou, kde sa procesné riadenie uplatňuje v plnom rozsahu so všetkými jeho finančnými nástrojmi.** Jedná sa o podnik **Koppert, s.r.o. so sídlom v Komárne.** Podnik sa zameriava na chov čmeľov ako prirodzených opelovačov pri pestovaní rôznych poľnohospodárskych plodín, hlavne skleníkových rajčín. Produkuje okolo 500 000 čmelič rojov ročne a vyváža ich do viac ako 80 krajín celého sveta. V celosvetovom meradle ide o najmodernejší veľkochov čmeliakov, s najodbornejšie a najlepšie zvládnutou kontrolou chovu čmeliakov a najlepšimi výsledkami.

Koppert, s. r. o. je dcérskou spoločnosťou holandskej spoločnosti Koppert Biological Systems B. V., ktorá má vedúcu úlohu na medzinárodnom trhu v oblasti biologickej ochrany porastov a prirodzeného opelovania. Má zastúpenie takmer na celom svete prostredníctvom dcérskych spoločností alebo distribútorov. Na Slovensku pôsobí od roku 1997. Závod v Nových Zámkoch uplatňuje v chove čmeľov od začiatku procesné riadenie a v rámci neho kalkuláciu metódou ABC. Aktuálnosť a neustály súlad metódy ABC so skutočne prebiehajúcimi procesmi zabezpečuje Ing. Martin Miklis.

Koppert, s. r. o. rozlišuje pri chove čmeľov nasledovné procesy:

- výrobné procesy – procesy podľa chovu rôznych druhov čmeľov,
- podporné procesy (nákup a spracovanie krmiva, nákup plastového materiálu a pod.),
- administratíva.

V rámci výrobných procesov boli detailne zmapované činnosti. Vedúci pracovných tímov stanovili pomery vykonávania jednotlivých činností v rámci pracovného času. Na základe nich sú pridelené jednotlivým činnostiam zdroje, ktoré pracovný tím spotrebuje – náklady. Ocenené činnosti sa priradujú jednotlivým produktom – rojom v úloh s obchodným názvom Natupol (rodina vrátane matky) alebo Machopol (iba trúdy).

Kalkulácie pre potreby oceňovania produkcie sa zostavujú mesačne. Po ukončení mesiaca sa náklady z účtovníctva prenesú do modelu kalkulácie ABC. Analytická evidencia k účtom nákladov zohľadňuje aj potreby modelu.

Manažment Koppert, s. r. o. metódou ABC získava mesačne pre riadenie objektívne informácie o ocenení hotovej produkcie, nedokončenej výroby a neúspešnej výroby (uhynutých jedincov) na úrovni vlastných nákladov. Manažment vidí veľké využitie modelu ABC pri zostavovaní týždenných, mesačných, ročných i viacročných plánov a rozpočtov.

5. Záver

História uplatňovania metód riadenia v poľnohospodárstve ukazuje, že poľnohospodárskym podnikom Slovenskej republiky i Českej republiky nebolo riadenie nákladov podľa činností cudzie. Jeho prvky sa uplatňovali v našich podnikoch už v 70-tych a 80-tych rokoch minulého storočia, aj keď ABM, ABC, ABP, ABB, ABA neboli ešte vo svete známe a používané. Zreteľné prvky procesného riadenia sa v danom období uplatňovali najmä v rastlinnej výrobe.

Ako príklady uplatňovania prvkov procesného riadenia poľnohospodárskej výroby v súčasnosti uvádzame v príspevku dva podniky:

- pre oblasť rastlinnej výroby – poľnohospodársky podnik Združenie agropodnikateľov, družstvo Dvory nad Žitavou, v ktorom sa uplatňuje najmä procesné plánovanie, rozpočtovanie a predbežné kalkulovanie,
- pre oblasť špecializovanej živočíšnej výroby – podnik Koppert, s. r. o. so sídlom v Nových Zámkoch, v ktorom sa uplatňuje procesné riadenie v plnej šírke.

Skúsenosti manažérov oboch uvedených podnikov môžu pomôcť iným podnikom, najmä podnikom s dlhodobými finančnými problémami, pri zdokonaľovaní systému riadenia nákladov. Môžu byť inšpiráciou pre implementáciu niektorého finančného nástroja procesného riadenia, prípadne jeho kombináciu s inými nástrojmi riadenia.

Pri zavádzaní procesného riadenia je dôležité si uvedomiť, že v každom podniku existujú aj procesy, ktoré nevyžadujú hĺbkové detailné riadenie. Ich identifikácia môže pri zavádzaní procesného riadenia ušetriť množstvo práce a zbytočných problémov. Roman Fišer (2014) na základe svojich skúseností píše, že požiadavka popísať procesy bola v rade podnikov naplnená do absurdnej úrovne detailov. Vznikli procesné mapy a modely natoľko zložité, že boli využívané iba na účely certifikácií, ich skutočný prínos pre fungovanie podniku bol pramalý.

Pri zostavovaní technologických kariet plodín nie sú kalkulované a rozpočtované úplné vlastné náklady plodiny. Karty obsahujú iba jednotkové náklady a priame režijné náklady – napríklad práce traktorov a práce kombajnov. Nepriame režijné náklady – napr. správna réžia strediska (náklady na riadenie strediska) a správna réžia podniku, sa v kartách nenachádzajú.

V súčasnosti sú nepriame režijné náklady v rastlinnej výrobe rozvrhované na plodiny prirážkovou metódou. Nie je to však úplne jednoduchá prirážková metóda. Pri rozvrhovaní sa používajú prepočítacie koeficienty, ktoré vyjadrujú obťažnosť produkcie jednotlivých plodín. Koeficienty by mali zabezpečiť objektívnejšie rozvrhovanie režijných nákladov ako pri jednoduchej prirážkovej metóde. Odporúčam podnikom, ktoré ich používajú, **prehodnotiť existujúce koeficienty a v prípade potreby ich upraviť podľa súčasnej náročnosti technologických procesov alebo doplniť nejakým ďalším kritériom pre zabezpečenie väčšej objektívnosti rozvrhovania režijných nákladov.**

Ak by sa niektorý poľnohospodársky podnik rozhodol inšpirovať filozofiou procesného riadenia, odporúčam najprv **preštudovať nasledovné publikácie z oblasti procesného riadenia poľnohospodárstva a upraviť ich na svoje podmienky:**

- Kalkulácie nákladov metódou ABC v podmienkach controllingu, od autorov Jozefa Patakyho a Lenky Hudákovej Stašovej (2005),
- Možnosti uplatnění controllingu v zemědělství za pomoci netradičních metod kalkulací vlastních nákladů (Activity Based Costing), od autorky Ivety Chrenkovéj (2010).

V oboch uvedených publikáciách sa autori hlbšie venujú aj procesnému riadeniu v klasickej živočíšnej výrobe (nie v chove čmel'ov), výraznú aplikáciu ktorého sme v skúmaných poľnohospodárskych podnikoch zatiaľ v praxi nenašli.

Taktiež odporúčam **zoznámiť sa s modelom dvojstupňovej kalkulácie, ktorý sa používal v rastlinnej výrobe do roku 1957**. Možno aj v ňom nájdú manažéri zaujímavé podnety pre zdokonalenie systému riadenia nákladov.

6. Literatúra

- АДАМОВА, Г. А. – ИЛЬЧЕНКО, А. А. 2015. Методика калькулирования себестоимости продукции. In: Вестник Университета (Государственный университет управления), č. 4, 2015, s. 161 – 164. ISSN 1816-4277.
- CHRENKOVÁ, I. (2010). Možnosti uplatnění controllingu v zemědělství za pomoci netradičních metod kalkulací vlastních nákladů (Activity Based Costing) In: Účetnictví v zemědělství, č. 9, 2010. ISSN 1212-9453.
- COOPER, R. – KAPLAN, R. S. 1988. Measure Cost Right: Make the Right Decisions. Harvard Business Review, September – October 1988, s. 96 – 103. ISSN 0017-8012.
- FIŠER, R. 2014. Procesní řízení pro manažery. Praha: Grada Publishing, 2014. 176 s. ISBN 978-80-247-5038-5.
- KAPLAN, R. S. – COOPER, R. 1998. Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Boston: Harvard Business School Press, 1998. 364 s. ISBN 0-87584-788-9
- KAPLAN, R. S. – NORTON, D. P. 2010. Efektivní systém řízení strategie. Praha: Management Press, 2010. 328 s. ISBN 978-80-7261-203-1.
- KRÁL, B. a kol. 2012. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978- 80-7261-217-8
- KROTIK, V. 1979. Náklady a kalkulace v zemědělství. 3. Prepracované a doplnené vydanie. Praha: Státní zemědělské nakladatelství, 1979. 455 s.
- LÁTEČKOVÁ, A. – STUHLÝ, P. – GÁLISOVÁ, V. 2014. Improving process management by identifying excessive costs. In: ICABR 2014, s. 552-557. ISBN 978-80-7509-223-6. Elektronický zborník. <http://www.icabr.com/fullpapers/icabr2014.pdf>
- ЛУКАШОВ А. В. 2010. Практические материалы круглого стола ABC (activity based costing) и ABM (activity based management): оптимизация бизнес-процессов и повышение прибыльности компаний. Publikované 20.9.2010. Citované 12.8.2015. http://gaap.ru/articles/prakticheskie_materialy_kruglogo_stola_abc_activity_based_costing_i_abm_activity_based_management_op/
- NEUMAIEROVÁ, I. a kol. 2005. Řízení hodnoty podniku. Praha: Profess Consulting, 2005. 233 s. ISBN 80-7259-022-7.
- PATAKY, J. – HUDÁKOVÁ STAŠOVÁ, L. 2005. Kalkulácie nákladov metódou ABC v podmienkach controllingu. Nitra: SPU, 2005. 98 s. ISBN 80-8069-622-5.
- PETER, O. – PIŠVEJC, J. – BRČÁK, A. – ZAJKO, O. 1989. Účtovníctvo poľnohospodárskych podnikov. Bratislava: Príroda, 1989. 424 s. ISBN 80-07-00038-0.

РЕПИИ, В. В. 2014. Бизнес-процессы. Моделирование, внедрение, управление. Москва: Манн, Иванов и Фербер, 2014. 512 страниц. ISBN 978-5-91657-907-9.

VÝROSTOVÁ, E. 2014. Riadenie nákladov v malých a stredných podnikoch priemyselnej výroby východného Slovenska. In: Trendy v podnikaní, č. 2, 2014, s. 71 – 80. ISSN 1805-0603.

Adresa autora:

EMÍLIA ŠKORECOVÁ, Ing., CSc.

Slovenská poľnohospodárska univerzita v Nitre

Trieda A. Hlinku 2, 949 76 Nitra

emilia.skorecova@niag.sk

Príspevok bol spracovaný v rámci výskumu pri riešení výskumného projektu VEGA 1/0489/15 "Zvyšovanie efektívnosti rozhodovania manažérov s podporou informačných systémov a účtovníctva".