

Riadenie z pohľadu moderných kalkulácií

Abstrakt

Príspevok sa zaoberá problematikou kalkulácií a ich vzťahom k riadeniu z pohľadu tvorby krycieho príspevku na úhradu fixných nákladov. Popisuje postup, ako pristupovať k riešeniu tohto problému a efektívne upraviť kalkulačný systém tak, že vyhovuje potrebám moderného riadenia a zároveň umožňuje kvalitne sledovať hospodárenie v podniku.

Kľúčové slová

Krycí príspevok, kalkulácia úplných nákladov, controlling, hospodárenie

Úvod

Mnoho firiem v dnešnom období hospodárskej recesie potrebuje sledovať a kalkulovať ceny svojich výrobkov tak, aby nepokrývali len firemné náklady podniku, ale boli aj predajné na trhu. V praxi je to veľmi problematické, ale nevyhnutné, lebo napríklad i v prípade regulovaných cien je potrebné pre Úrad finančnej kontroly MF je potrebné poskytnúť vierohodné údaje o tvorbe ceny produktov. Taktiež je to nevyhnutné pre vlastné riadenia firmy a manažérske rozhodovanie. Otázka teda znie: „*Ako správne k tejto problematike pristupovať a ako vytvoriť kalkulácie výrobkov?*“

V nasledovnom článku sa Vám pokúsime na základe našich skúseností z praxe poskytnúť metodický návod, ako na to. Literatúra poskytuje mnoho informácií a tejto metodike, ale na jej základe prevedenie v praxi je dosť problematické i keď možné, lebo teoretické poznatky sú v podstate kvalitné a dobre prepracované.

Kalkulácie a ich vzťah ku kryciemu príspevku

Na základe teoretických poznatkov a získaných praktických skúseností odporúčame dodržať nasledovnú postupnosť krokov:

1. Vytvoriť štruktúru výrobkov, ktoré firma ponúka na trhu s uvedením ich predajných cien.
2. V systéme odbytu zaviesť klasifikačné kódy produktov v tvare pyramídovej štruktúry, kde na vrchu je produkt podniku ako celok, potom skupiny výrobkov, podskupiny až samotný výrobok. Je to potrebné z toho dôvodu, aby bolo možné sledovať i priemerné kalkulované náklady na skupiny, či podskupiny výrobkov.
3. Prehodnotiť systém vytvorených stredísk (organizačnú štruktúru) firmy v smere logistiky výrobného procesu podniku. Veľmi dobrým dobrým návodom je prístupit' ku komplexnému reinžinieringu alebo procesnej analýze v tvare marketing - výroba – predaj – spokojnosť zákazníka. Organizačná štruktúra pre potreby kalkulácie musí mať dostatočnú vypovedaciu schopnosť o priamych nákladoch na výrobok, zásobovaní, správe, odbyte a marketingu.
4. Prehodnotiť účtovnú osnovu firmy a vytvoriť ju na takej báze, aby sme v nej videli dostatočne jasne jednotlivé položky kalkulácií najmä v oblasti nákladov.
5. Následne na základe vytvoreného kalkulačného vzorca ušitého na mieru podniku, ktorý dodržiava základné princípy kalkulácií v členení podľa úplných nákladov, vytvoriť kalkulácie na úrovni stredísk na jednotku produktu. Nepriamo kalkulované položky rozpustiť do výrobných stredísk tak, ako si to vyžadujú potreby kalkulácie. Rozvrhová základňa môže byť zostavená rôzne, podľa požiadaviek a potrieb manažmentu firmy. Je možné použiť prácnosť, predajné ceny produktov, ktoré kopírujú situáciu na trhu. Menej praktické je už rozvrhovanie na základe miezd. Dokonca je ju možné vytvoriť rozvrhovú základňu simuláciou tak, aby sme dosiahli najväčší úspech na trhu. To si však už vyžaduje značné ekonomické znalosti a zručnosti práce s informáciami z účtovníctva a rozpočtovníctva a poznať procesy modelovania a simulácie. Veľmi dobrou rozvrhovou základňou je ale krycí príspevok.
6. V prípade, že máme vytvorené kalkulácie na jednotku a stredisko je možné tieto náklady rozvrhnúť na jednotlivé produkty. Nevyhnutnosťou tú sú však normy spotreby u priamych nákladov, ktoré sa zavedú do kalkulácie priamych nákladov na výrobok a následne umožnia vypočítať požadovanú odchýlku od noriem. Vhodným rozčlenením a s prihliadnutím na odchýlky je možné zistiť aj variabilné náklady na výrobok, ktoré by inak bolo možné ťažko odčítať. Zároveň ako medzi riadok v kalkulácii si môžeme na úrovni priamych nákladov zaviesť Krycí príspevok I resp. II alebo III na výrobok.

7. V ďalšej časti kalkulácie sa sústreďíme na nepriame náklady a to náklady, týkajúce sa zásobovania, správy, odbytu a marketingu. I u nich sa môžeme rozhodnúť pre tvorbu krycieho príspevku II na úrovni zásobovania, krycieho príspevku III na úrovni Odbytu a krycieho príspevku IV na úrovni správy. Je to trocha nezvyčajné, ale vypovedacia schopnosť takto vytvorenej kalkulácie je oveľa vyššia.
8. Prepočítaním tejto kalkulácie na úroveň predaja u jednotlivých zákazníkov dostaneme kalkuláciu až na úroveň zákazníka a tým aj jasný prehľad, ktorý zákazník je pre firmu významný, ktorý stratový a pod., čo veľmi dobre môže poslúžiť manažmentu firmy pre rozhodovanie. Množstvo výrobkov a zákazníkov, ktorý sa dajú s použitím takejto kalkulácie sledovať je aj niekoľko tisíc, ale závisí to aj od stavu a výkonnosti hardvérového zabezpečenia informačného procesu.

Takto vytvorené kalkulácie sú prehľadné a ľahko dokázateľné ale ich prepočtom podľa objemu vyrobenej a realizovanej produkcie a pripočítaním vybraných položiek dostávame hospodársky výsledok firmy. Je to dôkazom, že prepočet je dostatočne správny a závislý od typu použitej rozvrhovej základne. Je možné dokonca voliť rôzne rozvrhové základne na výrobok a tým sa proces kalkulácií stáva jasnejším a prehľadnejším. Čo je výhodou týchto kalkulácií je predovšetkým to, že reagujú dynamicky a podávajú pomerne dobrý obraz o hospodárení a produktoch v dynamicky sa meniacom prostredí trhovej ekonomiky.

Výhodou takejto kombinovanej kalkulácie je napríklad to, že aj keď kalkulácia na výrobok nám ukazuje, že výrobok je stratový, súčasne vidíme krycí príspevok. V prípade, že je tento kladný, nie je potrebné výrobok vyradiť z programu odbytu firmy, lebo nám slúži ku krytiu fixných nákladov.

Kalkulácie z pohľadu viacproduktovej štruktúry

Druhou možnosťou je vybratie variabilných nákladov z kalkulácií a prostredníctvom CVP analýzy na báze viacproduktovej štruktúry sledovať krytie fixných nákladov podľa účtovnej osnovy, ktorá je schopná takéto zmeny registrovať. Ku krytiu fixných nákladov dochádza ako celok a my môžeme pružne meniť v obchodných jednaniach ceny produktov a tým neohroziť výsledok podniku. Predpokladá to, že riadiaci pracovníci majú so sebou aspoň notebook alebo tablet, či výkonný smartfón, kde si môžu danú situáciu okamžite vymodelovať v priebehu jednania jednoduchou zmenou ceny výrobku a pohliadnutím na

vypočítaný zisk podniku. Myslíme si, že touto metodikou je možné minimalizovať ceny na trhu a pritom podnik dosiahne zisk. Spokojný je tak zákazník ako dodávateľ.

Toto je len jedna z možností, ako byť efektívny aj v dnešnej dobe, keď sú problémy nielen z drahým nákup ale aj s predajnou cenou. Pre ilustráciu uvádzame príklad takých kalkulácií obr. 1 – Kalkulácia výrobkov s krycím príspevkom.

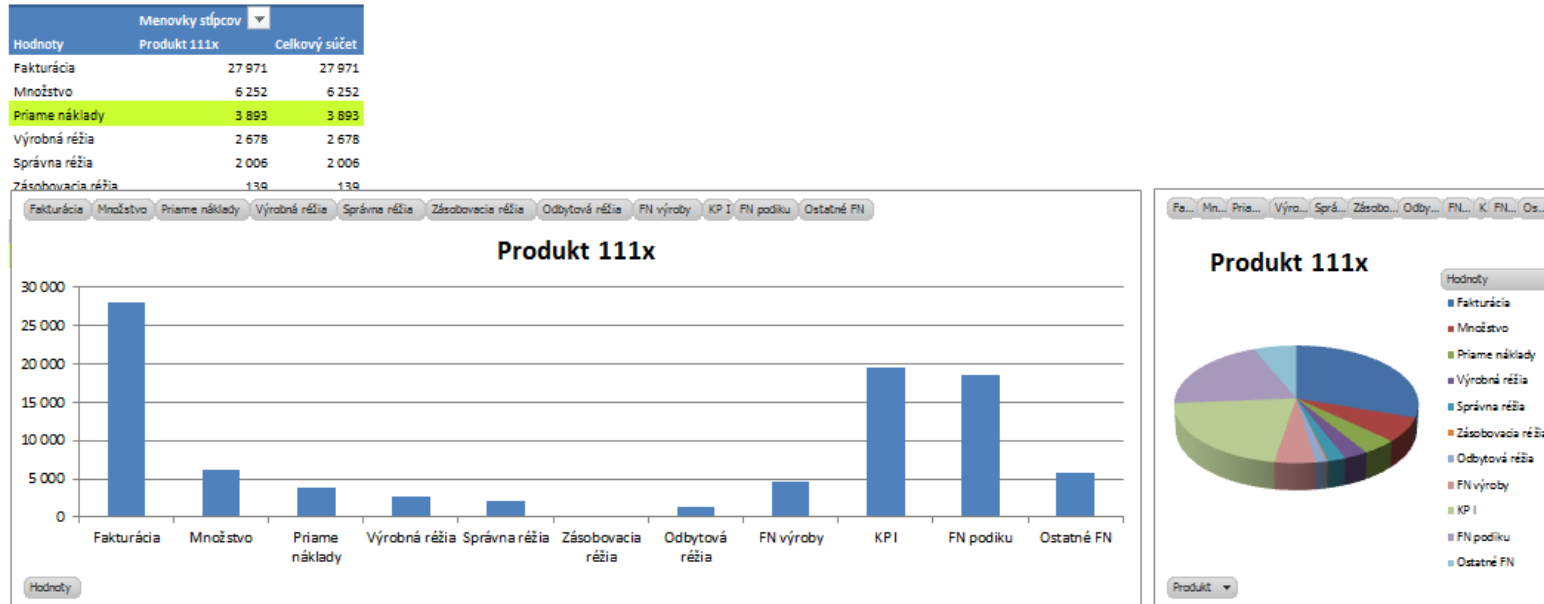
Záver

Pri tvorbe kalkulácií si je potrebné uvedomiť, že existuje mnoho kalkulačných metód a každá podáva určitý obraz o hospodárení podniku. Existujú však tri základné pohľady na kalkulácie a to prostredníctvom:

- kalkulácií na báze úplných nákladov,
- kalkulácií na báze neúplných nákladov a krycieho príspevku,
- procesné kalkulácie.

Manažéri si však vytvárajú svoje pohľady na hospodárenie firmy, kde môžu kombinovať všetky tri uvedené pohľady a vznikajú tzv. manažérske kalkulácie osobitné pre každú organizáciu.

Obr. 1 – Kalkulácia výrobkov s krycím príspevkom



Zdroj: vlastné spracovanie na základe controllingového informačného systému EIS.