

# RIADENIE NÁKLADOV V MALÝCH A STREDNÝCH PODNIKOKH PRIEMYSELNEJ VÝROBY VÝCHODNÉHO SLOVENSKA

Eva Výrostová

## ÚVOD

Úspešné pôsobenie podniku na trhu, jeho schopnosť obstáť v rastúcej konkurencii závisí aj od jeho schopnosti zavádzať nové technológie a využívať nové metódy riadenia. Aj literatúra v oblasti riadenia nákladov v posledných rokoch zaznamenáva vzrastajúci záujem o inovácie v oblasti riadenia nákladov, ktoré sa objavujú ako reakcia na zmeny v podnikateľskom prostredí (Výrostová, 2007a).

Príspevok sa zameriava na stručnú charakteristiku vybraných tradičných a moderných metód riadenia nákladov a jeho cieľom je prezentovať výsledky prieskumu zameraného na ich využívanie v podmienkach malých a stredných podnikoch priemyselnej výroby Východného Slovenska. Výsledky prieskumu sú konfrontované s podobnými prieskumami realizovanými v zahraničí.

## 1. METÓDY RIADENIA NÁKLADOV

Riadenie nákladov predstavuje využívanie informácií o nákladoch pre plánovanie, kontrolu a koordinovanie výskytu nákladov (Kulmala, 2003). Horngren, Foster a Datar (1997) definujú riadenie nákladov ako súbor akcií uskutočňovaných manažérmi, s cieľom uspokojenia zákazníkov, pričom dochádza ku kontinuálnemu znižovaniu a kontrolovaniu nákladov. Dôraz by však nemal byť kladený na absolútne znižovanie nákladov, ale na ich efektívne riadenie. Historický vývoj riadenia nákladov typický pre angloamerickú oblasť prehľadne zhrňa tzv. model štyroch štádií systémov riadenia nákladov (Kaplan, 1990):

1. V prvom štádiu sa riadenie nákladov zameriava na sledovanie výšky nákladov a ich vykazovanie vzhľadom k jednotlivým objektom riadenia, napr. výkonom, útvaram, neskôr k procesom a aktivitám.

2. Druhé štádium sa vyznačuje snahou spoľahlivo uspokojiť požiadavky externých užívateľov finančného účtovníctva, čo sa do určitej miery stáva obmedzujúcim faktorom pre riadenie nákladov.
3. V treťom štádiu sa už rozvíja systém riadenia nákladov v pravom zmysle slova a jeho cieľom je predovšetkým zaistiť relevantné informácie pre rozhodovanie.
4. V štvrtom štádiu sa informácie relevantné pre strategické riadenie nákladov stávajú integrálnou časťou systému.

V príspevku sa zaoberáme vybranými metódami riadenia nákladov, ktoré sme rozčlenili na tradičné a moderné. Moderné metódy riadenia nákladov sú skôr obsahom tretieho a štvrtého štádia, teda systém riadenia nákladov by mal poskytovať predovšetkým relevantné informácie pre rozhodovanie, napr. v oblasti cenových rozhodnutí, voľby sortimentu, rozhodnutí o outsourcingu, o nákupe resp. výrobe komponentov a pod. a mal by byť zameraný aj na strategické riadenie nákladov (Výrostová, 2007a).

### 1.1. TRADIČNÉ METÓDY RIADENIA NÁKLADOV

Tradičné prístupy k riadeniu nákladov sa sústreďujú na zvyšovanie hospodárnosti a efektívnosti (Šoljaková, 2003, s. 24). Johnson (1990) uvádza, že „informácie v tradičných systémoch uvádzajú koľko, za čo a kde bolo spotrebovaných zdrojov. Tieto systémy však neposkytujú informácie o príčinách vzniku nákladov, neumožňujú zistiť všetky faktory, ktoré ovplyvňujú tvorbu zisku a nevyjadrujú vplyv rôznych požiadaviek zákazníkov na náklady a výsledok hospodárenia“.

Základným nástrojom riadenia jednotkových nákladov sú rôzne typy *kalkulácií* pre rôzne účely (podrobnejšie napr. Schroll, et al. (1992),

Soljaková (2003)). K najčastejšie využívanej metóde riadenia nákladov patrí metóda normovaných nákladov, ktorá na základe stanovenia noriem spotreby na konkrétnu jednotku výkonu umožňuje okamžite zisťovať rozdiely medzi skutočnou a predbežne kalkulovanou výškou nákladov, analyzovať tieto rozdiely, určiť miesto ich vzniku, príčiny a zodpovedného pracovníka resp. výrobník. Základom uplatnenia tejto metódy sú operatívne normy a z nich vychádzajúce operatívne kalkulácie. Náklady podľa týchto noriem sú uznané za nutné a preto sa riadiaci pracovník môže sústrediť len na odchýlky od noriem. Tento spôsob sa nazýva riadenie pomocou odchýlok (angl. variance analysis).

Nástrojom riadenia hospodárnosti režijných nákladov je ich rozpočet, t.j. predpoklad alebo odhad ich budúcej výšky obvykle pre jednotlivé vnútropodnikové útvary. Pre *rozpočtovanie režijných nákladov* sa využívajú rôzne metódy, pričom tradičné metódy využívajú skutočne dosiahnutú úroveň režijných nákladov, resp. skutočný objem vzťahových veličín, najčastejšie objem výroby, ktorý ovplyvňuje úroveň variabilných nákladov. K tradičnými nástrojom riadenia režijných nákladov patria *rozdielové metódy riadenia* réžie, t.j. porovnanie skutočne vynaložených režijných nákladov s pevným rozpočtom, pevným rozpočtom prepočítaným na skutočný objem výroby alebo flexibilným rozpočtom. Zistené odchýlky sa analyzujú hlavne podľa zodpovednosti za ich vznik. K metódam riadenia režijných nákladov môžeme zaradiť aj *flexibilné (pružné) rozpočty* (angl. flexible budget). Flexibilné rozpočty sa podľa Krála (2001) vnímali ako progresívna forma rozpočtovania režijných nákladov, najmä v súvislosti so značným stupňom využitia kapacity, napriek tomu, že v zahraničí sú už dlhšie zaradované k tradične využívaným metódam. Jedná sa o variantné rozpočty zostavované pre rôzne varianty budúceho vývoja, napr. pre rôzne stupne využitia kapacity, objemu výroby, rôznych rozsahov aktivít. Spracovanie variantného rozpočtu si vyžaduje členenie nákladov na fixné a variabilné.

Členenie nákladov na fixné a variabilné sa začalo systematicky využívať od 20. rokov 20.

storočia v USA. Možno povedať, že toto členenie spolu s členením nákladov podľa zodpovednosti za ich vznik patrí v dnešnej dobe k základným zobrazeniam nákladov v nákladovom účtovníctve vo svete (Kráľ et al., 2002). Na oddelení fixných a variabilných nákladov sú založené kalkulácie variabilných nákladov (angl. variable costing), ako aj ako *CVP analýza* (angl. Cost-Volume-Profit analysis), ktorej základom je koncepcia prínosu (angl. contribution margin analysis), teda príspevok na úhradu fixných nákladov a zisku. „Riadenie fixných nákladov v hlavnej miere súvisí s optimálnym využívaním vytvorených kapacít, ktoré viažu určitú výšku fixných nákladov.“ (Kráľ et al., 2002). Voľné fixné náklady predstavujú zdroj potenciálnej úspory, preto *odhady nevyužitej kapacity* môžeme zaradiť medzi metódy riadenia nákladov v podniku. Riadenie hospodárnosti fixných nákladov je založené na porovnaní skutočne vynaložených a útvarami ovplyvniteľných fixných nákladov a v rozpočte plánovaného objemu fixných nákladov za určité časové obdobie. Hlavný dôraz sa však kladie na odstraňovanie úzkych miest, ktoré znižujú celkovú kapacitu.

V oblasti riadenia nákladov sa čoraz viac začínajú využívať rôzne softwarové produkty, ako aj kvantitatívne metódy. Ku *kvantitatívnym metódam*, ktoré sa využívajú v oblasti riadenia nákladov patria napr. matematické programovanie, ktoré sa využíva hlavne pri CVP analýze a analýze režijných nákladov, ďalej regresná analýza, ktorú možno využiť napr. pri klasifikácii nákladov na fixné a variabilné, k ďalším využívaným technikám patria simulácie a pravdepodobnosť. Z výsledkov empirického výskumu Kata (1989) vyplynulo, že americké firmy vo väčšej miere využívajú kvantitatívne metódy ako japonské firmy, a to hlavne pri klasifikácii nákladov a kapitálovom rozpočtovaní, aj keď v oboch krajinách sa prejavila tendencia k využívaniu kvantitatívnych metód, najmä techník simulácie pri analýze cash flow, teórie rozhodovania a matematického programovania pri CVP analýze. Kvantitatívne techniky by sme mohli zaradiť aj ku modernejším nástrojom, keďže nárast ich využívania dokumentujú články

v oblasti manažérskeho účtovníctva od 90. rokov minulého storočia.

Medzi tradičné metódy riadenia nákladov, ktoré sú často využívané v zahraničí by sme mohli zaradiť aj benchmarking, ktorý môže byť založený na výsledkoch (napr. produktoch, službách), resp. na procesoch (v tomto prípade by sme podľa nášho názoru benchmarking zaradili skôr k modernejším nástrojom). *Benchmarking nákladov* je založený na porovnaní materiálových nákladov, priamych a nepriamych mzdových nákladov, nákladov predaja, nákladov na výskum a vývoj, na marketing, administratívnych nákladov a iných nákladov s najlepšimi konkurentmi. To umožňuje podniku rozhodnúť, v ktorej oblasti získať konkurenčnú výhodu v rámci kontroly nákladov (Fitz-Enz, 1992).

## 1.2. MODERNÉ METÓDY RIADENIA NÁKLADOV

Zmeny podnikateľského prostredia, ktoré nastali vo svete zhruba od 80. rokov 20. storočia viedli k tomu, že nákladom podniku je potrebné venovať väčšiu pozornosť. Vysvetlenie zmien v podnikateľskom prostredí, ktoré ovplyvnili manažérske účtovníctvo podávajú, napr. Johnson a Kaplan (1987). „Jedným z prvých nástrojov, ktorý v polovici 80. rokov minulého storočia reagoval na zmeny v podnikateľskom prostredí je *kalkulácia nákladov podľa čiastkových aktivít* (angl. Activity-Based Costing, ABC), z jej myšlienok boli rozvinuté riadenie nákladov na základe aktivít (ABCM), rozpočtovanie na základe aktivít (ABB), ako aj riadenie na základe analýzy aktivít (ABM), ktoré využíva informácie o nákladoch jednotlivých aktivít pri riadení.“ (Výrostová, 2008) ABC/M je založené na procesnom riadení, ktoré predstavuje pohľad na organizáciu cez súbor procesov, činností a aktivít, ktoré je potrebné uskutočniť na uspokojenie zákazníka. Podrobnejšie napr. Král et al. (2002), Šoljaková (2003), Výrostová (2007a), Výrostová (2013), Výrostová (2007b).

Medzi moderné metódy v oblasti rozpočtovania nákladov možno zaradiť *rozpočtovanie od nulového základu* (angl. Zero Based Budgeting, ZBB). Pri zostavovaní rozpočtov nevychádza z

údajov o rozpočtovanej veličine z minulých období, ale z prehľadu činností, ktoré daný útvar bude nútený uskutočňovať v budúcom období (Král et al., 2002).

K strategicky orientovaným metódam patrí *kalkulácia cieľových nákladov* (angl. Target Costing, TC). Táto metóda vychádza z trhovej ceny produktov a služieb, ktorá závisí na stratégii firmy a konkurenčných podmienkach a mala by odrážať hodnotu výrobku vnímanú zákazníkom a spätne speje k výpočtu cieľových nákladov, ktoré majú byť dosiahnuté (Výrostová, 2008). Takže trhová cena determinuje náklady produktov. Okrem cieľovej ceny je pri tejto metóde potrebné stanoviť aj cieľový zisk, ktorý sa obvykle odvodzuje od požadovanej rentability vložených prostriedkov.

K strategicky orientovaným nástrojom pre riadenie nákladov patrí aj *kalkulácia podľa životného cyklu* (angl. Life Cycle Costing, LCC), ktorej zmyslom je odhadnúť náklady na výrobok, ktoré vzniknú v priebehu jeho života (Král et al., 2002). Uvedená metóda zahŕňa širší pohľad na náklady, okrem nákladov súvisiacich s výrobou a predajom výrobku zahŕňa aj ďalšie náklady najmä náklady predvýrobných etáp a náklady spojené s ukončením výroby.

Viaceri autori zdôrazňujú strategickú dôležitosť riadenia nákladov, napr. Thompson (1984) hovorí, že „manažéri musia myslieť strategicky o dlhodobých dôsledkoch krátkodobého rastu nákladov a musia byť kreatívni v hľadaní spôsobov získania konkurenčnej výhody minimalizáciou efektov inflačných tlakov zo strany nákladov na konkurencieschopnosť a konkurenčnú výhodu.“ V oblasti strategického riadenia zohráva dôležitú úlohu aj systém vyvážených ukazovateľov výkonnosti podniku - *Balanced Scorecard (BSC)* a *procesný manažment*, ktoré síce nie sú priamo zamerané na riadenie nákladov, ale môžu prispieť k ich efektívnejšiemu riadeniu.

S riadením nákladov úzko súvisí aj *systém JIT*, ktorý sa orientuje na trvalé a dlhodobé znižovanie nákladov hlavne skracovaním doby jednotlivých procesov, obmedzovaním neproduktívnych činností a hľadaním

potenciálních úspor nákladov. So systémom JIT veľmi úzko súvisí aj snaha o dosahovanie čo najvyššej kvality (Šoljaková, 2003).

## 2. DÁTA A METODOLÓGIA

Analýza stavu využívania vybraných tradičných a moderných metód riadenia nákladov bola uskutočnená na základe výsledkov anonymného dotazníkového prieskumu, ktorý sme realizovali v r. 2006 v spolupráci s Podnikovohospodárskou fakultou so sídlom v Košiciach, Ekonomickej univerzity v Bratislave v rámci riešenia projektu VEGA č. 1/2553/05 „Riešenie niektorých problémov podpory rozvoja regiónov“.

Vzorku tvorilo 86 podnikov priemyselnej výroby Východného Slovenska. Východné Slovensko, t.j. Košický a Prešovský kraj, bolo zvolené preto, že tieto dva kraje patria k najmenej vyspelých regiónom SR a práve malé a stredné podniky sú považované za dôležitý faktor rozvoja ekonomiky. Z hľadiska veľkosti podnikov vo vzorke prevládali malé podniky do 49 zamestnancov, tretina podnikov mala

strednú veľkosť (tab. 1). S výnimkou okresov Snina, Bardejov, Sabinov a Stropkov boli vo vzorke zastúpené všetky okresy Prešovského kraja, pričom prevládali podniky z okresov Prešov a Stará Ľubovňa. Z Košického kraja boli vo vzorke podnikov priemyselnej výroby okrem Gelnice zastúpené všetky ostatné okresy, najviac podnikov bolo z okresov Košíc a Michaloviec. Táto skutočnosť odráža to, že v Košickom samosprávnom kraji je nerovnomerne rozložená priemyselná základňa, výrazne v prospech Košíc, ako druhého najväčšieho mesta na Slovensku. Naopak okresy Gelnica, Sobrance, Trebišov, Košice-okolie a Rožňava majú nižšie zastúpenie ekonomických subjektov zameraných na podnikanie a zároveň najnižší podiel priemyselnej výroby. Zároveň treba povedať, že Košický kraj dosahuje výrazne vyššie tržby za vlastné výkony a tovar v priemysle ako Prešovský kraj. Z hľadiska právnej formy podnikov 94 % podnikov tvoria obchodné spoločnosti pričom výrazne prevažujú spoločnosti s ručením obmedzeným.

Tab. 1: Štruktúra podnikov priemyselnej výroby podľa veľkosti

Štruktúra priemyselných podnikov	Početnosť	Percentuálny podiel
0 - 9	19	22.09%
10 - 49	38	44.19%
50 - 249	29	33.72%
<b>Spolu</b>	<b>86</b>	<b>100.00%</b>

Zdroj: Výrostová, 2007b

Formulácia otázok v dotazníku bola volená tak, aby bolo pri vyhodnocovaní dotazníka možné využiť štatistické metódy, zároveň sme však vychádzali aj z dotazníkových prieskumov uskutočnených v zahraničí kvôli komparácii výsledkov. Vo vyhodnocovaných otázkach respondent odpovedal, či v podniku dochádza k využívaniu konkrétnych metód na škále „1 - nikdy“ až „5 - veľmi často“, takže výsledné meranie nám umožňuje využitie a výpočet niektorých bežne používaných ukazovateľov (napr. priemerov a štandardných odchýlok), ale i metód induktívnej štatistiky. K škále 1-5 bola doplnená ešte jedna možnosť odpovede – nepoznám nástroj, resp. nepotrebujem vedieť,

ktorá bola vyhodnocovaná väčšinou osobitne, v určitých prípadoch bola priradená do kategórie „nikdy“, keďže ak danú metódu podnik nepozná, tak ju ani nikdy nevyužíva. Otázka týkajúca sa využívania novších (moderných) nástrojov riadenia nákladov predstavovala výnimku, pretože jej škála bola ordinálna. K tomuto kroku došlo pri tvorbe dotazníka zámerne tým, že jednotlivým odpovediam boli priradené slovné hodnoty zodpovedajúce podobným štúdiám publikovaným v zahraničí. Cieľom tohto kroku bolo vytvorenie otázky, ktorá by umožňovala priamu komparáciu výsledkov.

### 3. VÝSLEDKY A DISKUSIA

#### 3.1. VYUŽÍVANIE TRADIČNÝCH METÓD RIADENIA NÁKLADOV V MSP PRIEMYSELNEJ VÝROBY VÝCHODNÉHO SLOVENSKA

Na vzorke podnikov z východného Slovenska sa ukazuje, že priemyselné MSP najviac využívajú kalkulácie, stanovovanie noriem spotreby, rozpočty režijných nákladov a analýzu odchýlok plánovaných a skutočných nákladov. Deskriptívna štatistika nám naznačuje, že kalkulácie nákladov sú používané priemyselnými podnikmi v pomerne vysokej miere (86% ich využíva, 58% podnikov zo vzorky ich využíva často, resp. veľmi často), stanovovanie noriem spotreby využíva 76% a analýzu odchýlok 68% respondentov aspoň v určitej miere. Väčšina respondentov uviedla, že zostavuje aj kalkulácie variabilných aj úplných nákladov, čo poukazuje na to, že tieto podniky využívajú informácie o nákladoch flexibilne podľa potreby. Ak využívanie týchto nástrojov porovnáme s inými empirickými prieskumami v zahraničí, napr. austrálske firmy kladú väčší dôraz na nástroje plánovania a kontroly nákladov a prípravu finančných výkazov, podobne ako MSP Východného Slovenska. Rozpočty sú podobne ako v SR považované v Japonsku, Austrálii i USA za dôležitý nástroj plánovania a kontroly výrobných nákladov (Výrostová, 2007b). Metóda štandardných nákladov je často využívaná aj vo Fínsku (Lukka & Granlund, 1996) a Veľkej Británii. Stanovovanie noriem, ktoré je predpokladom pre jej využitie patrí medzi najčastejšie využívané, šetrí čas, umožňuje analýzu odchýlok, a zahŕňa aj kalkulácie a rozpočtovanie, čím umožňuje efektívnu kontrolu nákladov. Metódu štandardných nákladov v r. 1999 využívalo v USA podľa prieskumu Krumwieda a Leikama (2002) takmer 65 % podnikov, zo vzorky priemyselných podnikov až 77 %, v prípade nepriemyselných firiem len 34% z dôvodu ťažkosti stanovenia štandardov pre unikátne služby poskytované zákazníkom, pričom 16% z firiem využívajúcich metódu štandardných nákladov používali ABC na stanovenie, či úpravu nákladových noriem.

Analýzu ziskovosti zákazníka aspoň v nejakej miere využíva 58 % respondentov z našej vzorky, pričom často, resp. veľmi často ju využíva o niečo menej ako polovica z nich. Analýza ziskovosti zákazníka je niektorými autormi považovaná za modernú techniku, vzhľadom na to, že jej širšie použitie sa často spája s využitím ABC, ktorá umožňuje presnejšie kalkulovať náklady na rôzne objekty, teda aj na zákazníka. V prípade našej vzorky podnikov sa analýza ziskovosti zákazníka u najmenej polovice respondentov nespája s ABC, keďže ABC využíva len 21 % respondentov. Podobné výsledky vykazuje aj prieskum uskutočnený v Írsku (Pierce & O'Dea, 1998), teda je to široko využívaná technika, avšak využívanie ABC je nízke.

Flexibilné rozpočty aspoň v nejakej miere využíva 64% podnikov z našej vzorky, ale len 22% ich využíva často, resp. veľmi často. Pred viac ako 10 rokmi táto metóda nebola veľmi využívaná ani vo vyspelých krajinách, napr. vo Veľkej Británii flexibilné rozpočty využívalo len 40 % respondentov, pričom dôvodom ich nízkeho využívania boli malý dopyt zo strany manažmentu, nepochopenie myšlienky tejto metódy a náročnosť na čas (Pierce & O'Dea, 1998).

Odhady nevyužitej kapacity, CVP, benchmarking nákladov a kvantitatívne metódy nepatria medzi často využívané metódy podľa nášho prieskumu. Ako však poukazujú aj prieskumy uskutočnené v zahraničí ani medzi väčšími podnikmi nepatria tieto metódy medzi často využívané. CVP analýza podľa nášho prieskumu nie je často využívanou metódou, 52 % podnikov ju nepoužíva vôbec, z nich polovica túto metódu ani nepozná. K podobným záverom prichádza aj Pierce a O'Dea (1998), ktorí v Írsku skúmali 10 tradičných metód manažérskeho účtovníctva a v rámci nich sa analýza kritického bodu ocitla na poslednom mieste. Podľa prieskumu v podmienkach MSP Trafford Park vo Veľkej Británii (Berry et al., 2003) je tiež analýza bodu zvratu zriedkavo využívaná, a až pre takmer 63 % respondentov nie je dôležitá (na 5 bodovej škále dosiahla priemernú hodnotu 2.02, v našom prieskume to bola podobná hodnota 2.0). Vyššiu mieru

využívania CVP vykazuje USA a najmä Japonsko, kde bola CVP začiatkom 90. rokov veľmi populárna (Shields et al., 1991). Nízke využívanie CVP MSP priemyselnej výroby na Slovensku môže byť spôsobené aj problémami pri klasifikácii nákladov na fixné a variabilné.

Benchmarking nákladov vykazuje ešte nižšiu mieru využívania, len takmer 12% MSP ho využíva často, resp. veľmi často, vzhľadom k podstate tejto metódy a náročnosti na údaje o konkurencii sa jej nízke využívanie dalo očakávať. Najmenej využívané tradičné metódy riadenia nákladov sú v podmienkach MSP priemyselnej výroby Východného Slovenska kvantitatívne metódy.

**Tab. 2: Využívanie tradičných metód riadenia nákladov – Deskriptívna štatistika**

Tradičné metódy riadenia nákladov	Počet údajov	Priemer	Štandardná odchýlka
Kalkulácie	82	3.731707	1.423340
Stanovovanie noriem spotreby na jednotku výkonu	80	3.187500	1.441639
Analýza účtovných výkazov	80	3.125000	1.353617
Rozpočty režijných nákladov	81	3.111111	1.341641
Analýza odchýlok plánovaných (normovaných) nákladov a skutočných nákladov	77	2.844156	1.405487
Evidencia nákladov súvisiacich s kvalitou	73	2.630137	1.541165
Analýza ziskovosti zákazníka	75	2.560000	1.426013
Flexibilné rozpočty	77	2.467532	1.241650
Odhady nevyužitej kapacity	74	2.027027	1.271101
Analýza CVP	77	2.000000	1.256562
Benchmarking nákladov	75	1.746667	1.242201
Kvantitatívne metódy v oblasti nákladov (matematické programovanie, modelovanie, lineárna regresia a pod.)	71	1.492958	1.093791

Zdroj: Výrostová, 2007b

### 3.2. VYUŽÍVANIE MODERNÝCH METÓD RIADENIA NÁKLADOV V MSP PRIEMYSELNEJ VÝROBY VÝCHODNÉHO SLOVENSKA

Z moderných metód riadenia nákladov sú v našej vzorke podnikov najčastejšie využívané kalkulácia cieľových nákladov a JIT, o niečo menej je využívaná kalkulácia nákladov podľa čiastkových činností (ABC) a kalkulácia podľa životného cyklu. Vysoké využívanie kalkulácie cieľových nákladov v podmienkach východoslovenských MSP poukazuje na to, že u týchto firiem prevláda trhovo-orientovaná tvorba cien, čo poukazuje na to, že firmy pôsobia v silnom konkurenčnom prostredí, ktoré ich zrejme núti vychádzať pri stanovovaní cien z trhových podmienok. Tieto firmy si uvedomujú, že väčšina nákladov je výsledkom rozhodnutí v predvýrobných etapách a že má zmysel odhadovať náklady výrobku počas celého jeho životného cyklu (kalkulácia podľa

životného cyklu). Obidve tieto metódy patria k strategickým metódam riadenia nákladov. Keďže zo strategického hľadiska má najväčší význam kalkulácia zostavená v predvýrobných etapách spoločne s kalkuláciou cieľových nákladov tieto dve metódy sa vzájomne dopĺňajú a často sa využívajú spoločne.

Kalkuláciu cieľových nákladov využíva aspoň v obmedzenej miere 30% respondentov a 11% ju momentálne zavádza a kalkuláciu podľa životného cyklu využíva aspoň v obmedzenej miere vyše 20% respondentov. Toto percento je vysoké aj v porovnaní s inými prieskumami v zahraničí, ktoré boli uskutočnené na vzorke väčších podnikov. Bhimani (1996) uvádza, že v r. 1996 46% podnikov využívalo, resp. plánovalo využívať kalkuláciu cieľových nákladov vo Veľkej Británii, pričom kalkuláciu podľa životného cyklu len 11%. V Nemecku do r. 1994 podľa Scherrera (1996) nebolo zaznamenané žiadne využívanie kalkulácie

cieľových nákladov. Kalkulácie životného cyklu sú častejšie používané v Japonsku. Japonské firmy na rozdiel od západných firiem sa viac koncentrujú na redukciu nákladov vo fáze výskumu a vývoja, teda aj viac využívajú kalkulácie cieľových nákladov. Podľa výskumu

uskutočnenom Katom et al. (1990) na začiatku 90.rokov kalkulácie cieľových nákladov využívalo 80% významných firiem s montážnym typom výroby a 60% firiem s procesným typom výroby. V USA využívalo kalkuláciu cieľových nákladov 40 % všetkých respondentov.

**Tab. 3: Využívanie moderných metód riadenia nákladov v podniku - frekvenčná tabuľka**

Moderné metódy riadenia nákladov	nepoznajú	poznajú, ale rozhodli sa nevyužívať	momentálne zavádzajú	v obmedzenej miere využívajú	často využívajú	neodpovedali
Riadenie nákladov podľa aktivít (Activity-based costing, ABC)	43.0	23.3	4.7	18.6	2.3	8.1
Riadenie na základe analýzy aktivít (Activity-Based Management, ABM)	53.5	18.6	7.0	11.6	1.2	8.1
Rozpočtovanie od nulového základu (Zero based budgeting, ZBB)	53.5	19.8	8.1	8.1	2.3	8.1
Kalkulácie cieľových nákladov (Target costing)	38.4	11.6	11.6	20.9	9.3	8.1
Kalkulácia podľa životného cyklu (Life cycle costing)	40.7	25.6	3.5	17.4	3.5	9.3
Balanced Scorecard (BSC)	54.7	22.1	3.5	7.0	2.3	10.5
Procesné riadenie (Process Management)	45.3	16.3	7.0	14.0	4.7	12.8
Just-In-Time (JIT)	37.2	22.1	5.8	12.8	14.0	8.1

poznámka: údaje v tabuľke sú v %

Zdroj: Výrostová, 2007b

Na rozdiel od kalkulácie cieľových nákladov je JIT o niečo menej využívaná, 26 % respondentov ju využíva aspoň v obmedzenej miere, na druhej strane ju 22% respondentov pozná, ale rozhodlo sa ju nevyužívať.

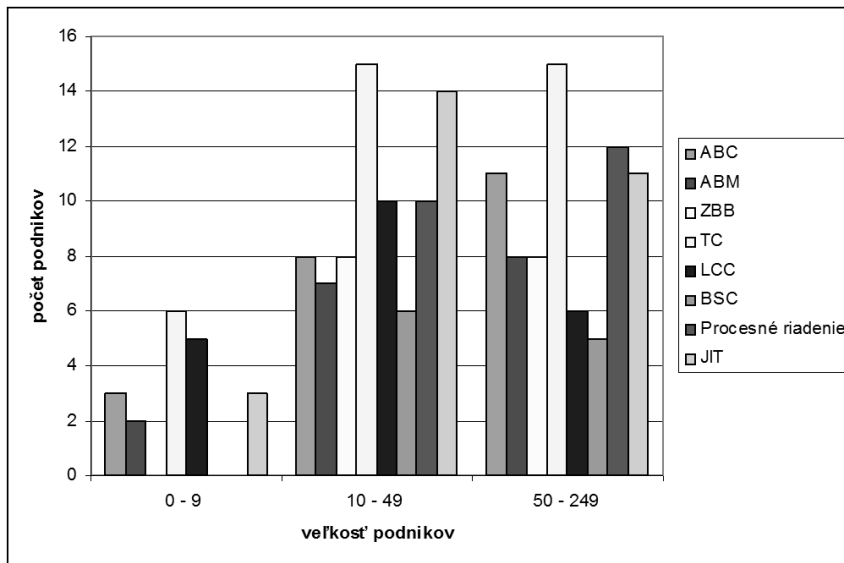
JIT je viac využívaná vo väčších firmách vo Fínsku 32% (Lukka & Granlund, 1996), v Írsku 51% respondentov aplikovalo, resp. plánuje v najbližších dvoch rokoch aplikovať JIT (Bhimani, 1996) a vo Veľkej Británii 28 % respondentov aplikovalo JIT (Drury & Tayles, 1994).

Jednou z najznámejších moderných metód riadenia nákladov vo svete je ABC, ktorú aspoň v určitej miere využíva v našej vzorke takmer 21 % podnikov a momentálne zavádza 4.7 % podnikov, pričom 43% respondentov túto metódu vôbec nepozná. Na vzorke podnikov sa ukázalo, že podniky viac využívajú kalkuláciu cieľových nákladov a JIT ako ABC. Dotazníkové prieskumy uskutočnené v iných krajinách, avšak na vzorkách väčších podnikov poukazujú na vyššiu aplikáciu ABC ako náš prieskum. Na druhej strane existujú vyspelé krajiny, v ktorých ABC nenašlo odozvu a využíva sa len veľmi zriedkavo, k týmto

krajinám patrí Japonsko. Keďže je metóda ABC založená na procesnom pohľade na podnik (sleduje a využíva náklady procesov a aktivít) zaznamenali sme podobnú mieru využívania procesného riadenia (18,6 % respondentov) ako kalkulácie ABC (21%). Firmy, ktoré využívajú ABC využívajú aj procesné riadenie. Túto skutočnosť sme overili na základe Spearmanovho Rank R, kde sa ukázala štatisticky významná priama závislosť medzi využívaním ABC a procesného riadenia (koeficient korelácie=0.42216, p=0.00018).

K najmenej známym nástrojom využiteľným aj pre riadenie nákladov patria Balanced Scorecard (BSC), rozpočtovanie od nulového základu (ZBB) a riadenie na základe analýzy aktivít (ABM), ktoré nepozná viac ako polovica respondentov. Z hľadiska veľkosti podniku vidíme, že moderné metódy využívajú viac podniky s viac ako 9 zamestnancami (Obr. 1).

**Obr.1: Podniky, ktoré využívajú aspoň v určitej miere moderné metódy využiteľné pre riadenie nákladov, resp. ich zavádzajú v závislosti od veľkosti podniku**



Zdroj: Výrostová, 2007b

## ZÁVER

Na základe uskutočneného dotazníkového prieskumu môžeme konštatovať, že malé a stredné podniky Východného Slovenska priemyselnej výroby využívajú pre riadenie nákladov vo väčšej miere tradičné ako novšie metódy riadenia nákladov. K najčastejšie využívaným metódam riadenia nákladov patria kalkulácie, nasledované stanovovaním noriem spotreby, analýzou odchýlok, analýzou účtovných výkazov a rozpočtami režijných nákladov. Výsledky poukazujú na to, že MSP priemyselnej výroby na Východnom Slovensku si uvedomujú potrebu riadenia nákladov a do určitej miery sledujú moderné trendy v tejto oblasti a zrejme silné konkurenčné prostredie ich motivuje hlavne k zavádzaniu kalkulácií cieľových nákladov.

Výsledky rôznych prieskumov o využívaní moderných metód poukazujú na značné rozdiely v ich implementácií v rôznych krajinách. Avšak aj prieskumy, ktoré boli uskutočnené v jednej krajine v približne rovnakom období vykazujú značne odlišné výsledky. Druhým faktorom je, že prieskumy v zahraničí boli uskutočnené pred viac ako 10 rokmi. Preto nie je možné uskutočniť definitívne závery týkajúce sa porovnania využívania týchto metód v rôznych krajinách. Porovnanie,

ktoré sme urobili s inými prieskumami v zahraničí je len orientačné vzhľadom k tomu, že prieskumy boli uskutočnené na iných vzorkách podnikov, v rôznych obdobiach a rôzneho rozsahu. Napriek tomu môžeme povedať, že využívanie týchto metód nie je také časté v našich podmienkach ako napr. v prípade USA, Veľkej Británie či Japonska, ktoré sú vedúcimi krajinami v aplikácii moderných metód. Napriek týmto skutočnostiam výsledky prieskumu podľa nášho názoru poskytujú dôležitý pohľad na riadenie nákladov v podmienkach malých a stredných podnikov priemyselnej výroby Východného Slovenska.

## LITERATÚRA

Berry, T., et al. (2003). A Report on Financial Management and Cost Management in Small and Medium Size Enterprises on or near Trafford Park, Manchester. Manchester: Manchester Metropolitan University Business School, 1-17. Dostupné z: <<http://www.business.mmu.ac.uk/centre/forenterprise/traffordparksurvey2003.pdf>>.

Bhimani, A. (1996). Management Accounting in the UK. Reflection on Research, Practice, and the Profession. *Management accounting. European Perspectives*. Oxford: Oxford University Press, 218 – 241.



- Drury, C., & Tayles, M. (1994). Product costing in UK manufacturing organizations. *European Accounting Review*, 3(3), 443-69.
- Fitz-Enz, J. (1992). Benchmarking Best Practices. *Canadian Business Review*, 28-31.
- Hornigren, C. T., Foster, G., & Datar, S. M. (1997). *Cost Accounting. A managerial Emphasis (9th ed.)*. London: Prentice Hall International.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Johnson, H. T. (1990). Beyond Product Costing: A Challenge to Cost Management Conventional Wisdom. *Journal of cost management*. In: Šoljaková, L. (2003). *Manažerské účetnictví pro strategické řízení (1st ed.)*. Praha: Management Press.
- Kaplan, R. (1990). The Four-Stage Model of Cost System Design. *Management Accounting*. In: Šoljaková, L. (2003). *Manažerské účetnictví pro strategické řízení (1st ed.)*. Praha: Management Press.
- Kato, Y., Boer, G., & Chow, C. W. (1995). Target costing: An Integrative Management Process. *Journal of Cost Management*. 1995. In: Šoljaková, L. (2003). *Manažerské účetnictví pro strategické řízení (1st ed.)*. Praha: Management Press.
- Kato, Y. (1989). Applying Quantitative Methods to Cost and Management Practices: A U. S. - Japanese Comparison. In Monden, Y., & Sakurai, M. *Japanese Management accounting. A World Class Approach to Profit Management*. (s. 449 – 473). Cambridge: Productivity Press.
- Král, B., et al. (2002). *Manažerské účetnictví (1st ed.)*. Praha: Management Press.
- Král, B. (2001). *Manažerské účetnictví: Učebnice 8 (1st ed.)*. Bratislava: Súvaha.
- Krumwiede, K. R., & Leikam, S. (2002). Complementary cost management practices. *Cost Management Update*, 125, 1-3.
- Kulmala, H. I. (2003). *Cost management in Firm Networks*. (Dissertation). Finland: Institute of industrial Management. Tampere University of Technology.
- Lukka, K., & Granlund, M. (1996). Cost accounting in Finland: current practice and trends of development. *The European Accounting Review*, 5(1), 1-28.
- Pierce, B., & O'Dea, T. (1998). Management Accounting Practices in Ireland - The Preparers' Perspective. *Research Paper Series*, Dublin City University Business School, 34. Dostupné z: <[http://www.dcu.ie/business/research\\_papers/no34.html](http://www.dcu.ie/business/research_papers/no34.html)>.
- Shilds, M. D., et al. (1991). Management Accounting Practices in the U.S. and Japan: Comparative Survey Findings and Research Implications. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 3(1).
- Scherrer, G. (1996). Management Accounting. A German Perspective. *Management accounting. European Perspectives*. In Bhimani, A. (Ed.), (s. 74-99). Oxford: Oxford University Press.
- Schroll, R., et al. (1992). *Kontrola nákladov a kalkulácie v priemysle (1st ed.)*. Bratislava: Slovenské pedagogické nakladateľstvo.
- Šoljaková, L. (2003). *Manažerské účetnictví pro strategické řízení (1st ed.)*. Praha: Management Press.
- Thompson, A. A., Jr. (1984). Strategies for staying cost competitive. Strategic cost analysis can keep companies out of the competitive pricing trap. *Harvard Business Review*, 62(1), 110 – 117.
- Výrostová, E. (2007a). ABC/M - jedna z moderných metód riadenia nákladov. *Manažment v teórii a praxi*, 3(1-2), 20-29.
- Výrostová, E. (2007b). *Možnosti a obmedzenia využitia vybraných metód v riadení nákladov podniku*. (Dizertačná práca). Košice: Ekonomická univerzita, Podnikovohospodárska fakulta.
- Výrostová, E. (2008). Moderné prístupy k riadeniu nákladov a ich využitie v podmienkach MSP. *Aktuálne marketingové trendy v teórii a praxi*. (s. 241-246). Žilina: Edis.

Výrostová, E. (2013). Možnosti a obmedzenia využitia activity-based costing v podmienkach malých a stredných podnikov. *Trendy v podnikání 2013*. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni.

**Adresa autora:**

**Ing. Eva Výrostová, PhD.**

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach  
Fakulta verejnej správy  
Katedra ekonomiky a riadenia verejnej správy  
eva.vyrostova@upjs.sk

## **COST MANAGEMENT IN INDUSTRIAL SMALL AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES IN EAST SLOVAKIA**

**Eva Výrostková**

**Abstract:** The paper deals with traditional and modern approaches to cost management. The changes in business environment and the necessity to succeed in growing competition leads the companies to the use of modern management methods, including modern cost management approaches. This paper presents the results of a questionnaire survey, which was dedicated to the state of cost management practices in small and medium sized enterprises (SMEs) on a sample of industrial businesses in East Slovakia. The results show that industrial SMEs in East Slovakia use the traditional approaches more extensively than modern methods. Based on the comparison with similar surveys in other countries (acknowledging the limitations of such comparisons) we can conclude, that the use of modern methods is not as frequent as for example in the conditions of US, Great Britain and Japan, which represent the leading countries in use of such methods. The results indicate that industrial SMEs in East Slovakia realize the need for cost management and in a way follow the trends in this area, while strong competitive environment keeps motivating them to the use of target costing.

**Key words:** cost management, small and medium-sized enterprises, questionnaire survey

**JEL Classification:** D24, M21