



**SILESIAN
UNIVERSITY**
SCHOOL OF BUSINESS
ADMINISTRATION IN KARVINA

PODNIKOVÝ CONTROLLING - KONTROLA A VYHODNOCOVÁNÍ ODCHYLEK

Kontrola a vyhodnocování odchylek

Šárka Čemerková
Přednášející



Podnikový controlling - Kontrola a vyhodnocování odchylek

Struktura
přednášky

Odchylka
Význam a úlohy kontroly
odchylek
Etapy kontroly



Kontrola

- subsystémem procesu řízení - navazuje na etapu plánování a proces řízení logicky uzavírá
- **princip kontroly**: porovnání několika kontrolních veličin, z nichž jedna slouží jako srovnávací hodnota (etalon)
- **smysl kontroly**: rozpoznat chyby (odchylky), ke kterým došlo jak při plánování, tak při realizaci plánu.
- z výsledků kontroly je možno následně navrhnout opatření (nápravná, preventivní), která vzniklou chybu (odchylku) pomohou odstranit



Úlohy kontroly

- *Tradiční pojetí kontroly:*
 - soustředit se na analýzu jevů minulých
 - řídit podnik podle *principu zpětné vazby*
- *Moderní pojetí kontroly:*
 - důraz na snahu o zobrazení a zahrnutí jevů budoucích (princip tzv. *dopředné vazby*)
 - nutno předvídat hrozby a z nich plynoucí rizika
 - *odchytky se neodstraňují ex-post, ale ex-ante* (odchytkám je nutno předcházet)
 - vysoké nároky na informační základnu



Základní funkce kontroly:

- *funkce informační:*
 - kontrola při zavedení kvalitního informačního systému
 - kontrola metodiky sběru dat a zpracování informací s cílem vytvořit dostatečnou informační základnou pro rozhodovací činnost podniku
 - zaměření se na relevantní informace
- *funkce analytická:*
 - široká, ale hospodárná analýza současného stavu vycházející z historických dat, které jsou zdrojem rozboru příčin vzniku odchylek či nežádoucích stavů
- *funkce preventivní:*
 - využití výsledků analýzy ke zlepšení či zpřesnění postupů při tvorbě plánů, k navržení preventivní opatření tak, aby k odchylkám v budoucnu nedocházelo

Etapy kontroly

1. stanovení kontrolních veličin či očekávaných hodnot
2. evidence skutečných či očekávaných hodnot
3. propoččet odchylek kontrolních hodnot
4. analýza odchylek
5. návrh nápravných opatření



Stanovení kontrolních veličin a jejich očekávaných hodnot	Kontrola v užším smyslu	Kontrola v širším smyslu	Controlling
Zjištění skutečných a plánovaných veličin			
Srovnání plánu se skutečností			
Analýza odchylek a odhalení jejich příčin			
Zjištění přepočtených veličin a sestavení očekávání			
Návrhy nápravných opatření k dosažení cíle, resp. konkretizace cíle			



1. Stanovení kontrolních veličin

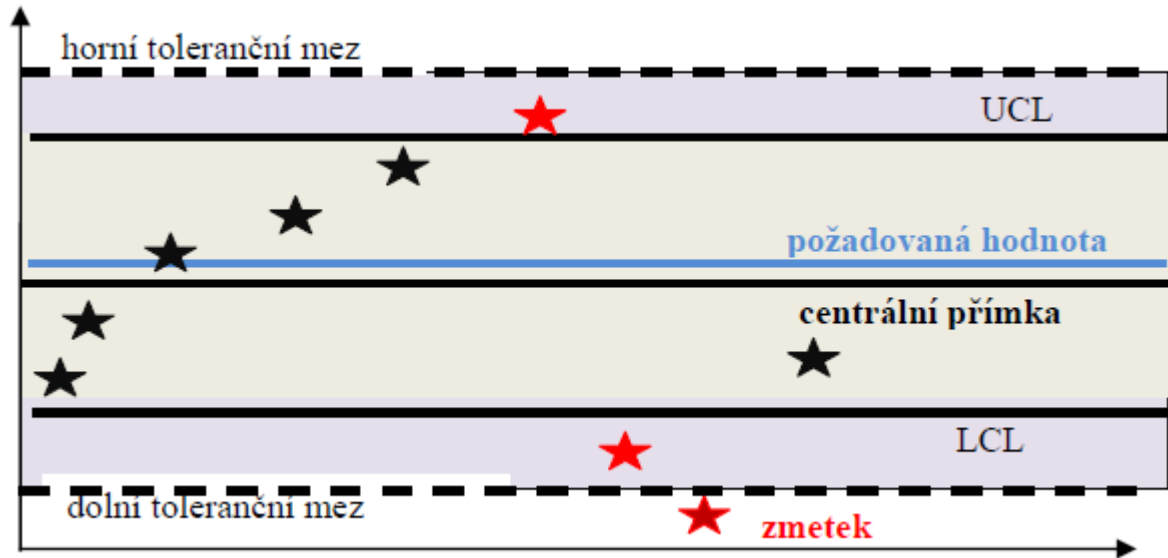
- Základní (hlavní) kontrolní veličiny bývají odvozeny od cílové funkce podniku – zisk při zachování likvidity, resp. udržení kladného cash-flow
- hlavní kontrolní veličiny se mohou v podnicích lišit, ale regulačními oblastmi zůstávají:
 - objem produkce
 - cena
 - VN
 - FN
 - vložený kapitál
 - kapitálová struktura



- původně sledování přímých nákladů, dnes orientace na režijní náklady a jejich strukturu
- stanovení *tolerančních mezí* (v absolutních i relativních veličinách) pro případné odchylky:
 - stanoveny subjektivně – čím je sledovaná veličina pro podnik důležitější, tím užší je toleranční mez
- respektování principu hospodárnosti a účelnosti – zaměření jen podstatné skutečnosti



Shewhartův diagram – při statické regulaci výrobního procesu



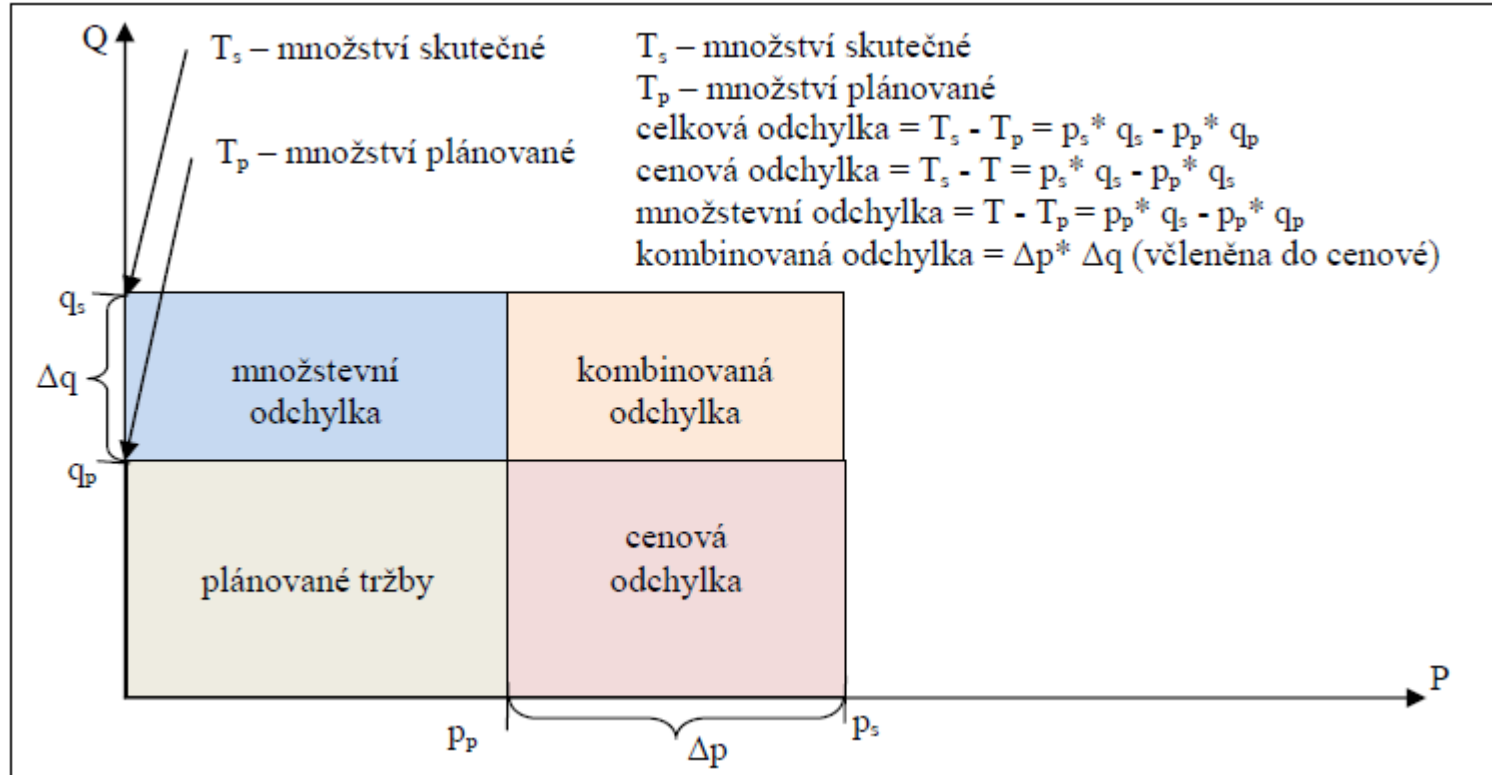


2. Evidence skutečných a očekávaných hodnot

- 30. léta 20. století - pro potřeby kontroly evidována jen skutečná data bez korektur (všechny výkyvy - změny cen, kapacit, spotřeby materiálu atd. se projevily v hladině cenových nákladů) – nelze provádět analýzy trendů a meziproductová srovnání
- snaha o přesnější kontrolu a plánování přiřadila ke skutečným hodnotám (především k nákladům) kontrolní (normálové) veličiny - průměrné veličiny vypočítané z hodnot minulých období, které vyrovnávají náhodné výkyvy (ale neeliminují je) – *celková odchylka* rozkládá pouze na 2 odchylky: *cenovou* a *množstevní*, které jsou eventuálně doplněny odchylkou kombinovanou



Klasifikace odchylek v tržbách





- v současné době se jako kontrolní veličiny pro potřeby kontroly používají plánované či očekávané položky (jak výnosů, tak nákladů)
- pro analýzu odchylek je nutné pracovat s těmito kategoriemi nákladů a výnosů:
 - plánované
 - předem stanovené, resp. přepočtené (plánované položky přizpůsobené skutečnému využití kapacity podniku)
 - skutečné



- typy porovnání:
 - *skutečnost – skutečnost:*
 - ❖ typické srovnání ex-post
 - ❖ porovnání dat podniku a vyhodnocení jejich vývoje v čase, srovnání s průměrnými údaji odvětví, konkurence, či nejlepšího podniku v oboru
 - *skutečnost – plán:*
 - ❖ tradiční kontrola ve smyslu zjištění zpětné vazby
 - *plán – očekávání*
 - ❖ vyhodnocují se účinky opatření, která je ještě třeba učinit do konce plánovacího období, aby se dosáhlo plánované hodnoty
 - ❖ kontrola ex-ante



3. Propočet odchylek

- Odchyly lze vyhodnocovat:
 - v absolutních jednotkách (v množství, objemu) – zpravidla rozdíl veličiny skutečné a plánované
 - v relativních jednotkách (v částech celku, v procentech) – tj. rozdíl vztažený k plánované hodnotě

XP – plánovaná hodnota

XS – skutečná hodnota

absolutní odchylka = $XS - XP$

relativní odchylka = $(XS - XP)/XP$



Příklad:

Měla babka 4 jabka a dědoušek jen dvě.

- Kolik měli oba dohromady?
- Kolik by doslali na trhu, pokud by je prodávali po osmi korunách?

Dej mi babko jedno jabko, budeme mít stejně a skutečné tržby byly:
babka celkem 27 Kč, dědek celkem 21 Kč.

- Jak velká byla absolutní a relativní odchylka v tržbách babky, dědka a dohromady?
- Jak velká byla cenová odchylka babky, dědka a dohromady?
- Jak velká byla množstevní odchylka babky, dědka a dohromady?
- Z jakého důvodu vznikly odchylky? Jaká by měla být opatření pro příští jarmark?



Řešení

	Plán. počet jablek	Plán. cena za ks (p_p)	Plán. tržby	Skut. počet jablek (Q_s)	Skut. Cena za ks	Skut. tržby	Abs. odchylka	Rel. Odchylka	$p_p * Q_s$
Babka	4	8	32	3	9	27	-5	-15,63%	24
Dědek	2	8	16	3	7	21	5	31,25%	24
Celkem	6		48	6		48	0	0%	



	Absolutní odchylky			Relativní odchylky		
	cenová	množstevní	celkem	cenová	množstevní	celkem
Babka	3	-8	-5	9,38%	-25,00%	-15,63%
Dědek	-3	8	5	-18,75%	50,00%	31,25%
Celkem	0	0	0	0,00%	0,00%	0,00%

Babka: $3/32=0,0938$; $-8/32=-0,25$

Dědek: $-3/16=-0,1875$; $8/16=0,5$



Závěry:

- Díky darovanému jablku měla babka tržby o 8 Kč nižší, ale zvýšila je cenou, takže propad nebyl tak hrozný (viz relativní odchylky).
- Naopak dědek umluvil babku, takže měl získat na tržbách o 8Kč více, tj. 50% nárůst, ale umluvit zákazníky, aby nakupovali po 8 Kč, už nedokázal, proto se z 50% stalo jen 31%.
- **Rozhodnutí managementu na základě uvedené controllingového reportu:**

I přes nárůst tržeb u dědka bude v budoucnu lépe, když dědek nebude prodávat, ale bude pouze jablka česat a zajišťovat logistiku.



4. Analýza odchylek

- Analýza odchylek se provádí zejména:
 - ve vztahu *k nositelům nákladů* (zde je kontrola jádrem tzv. nákladového controllingu)
 - ve vztahu *k účetním obdobím* (stává se nedílnou součástí finančního controllingu)
- Příčiny odchylek:
 - špatný výběr plánovacích metod a postupů
 - nereálné stanovení cílů
 - existence informačních bariér zejména o konkurenci
 - chyby v analýze trhu
 - nepředvídatelné cenové změny atd.



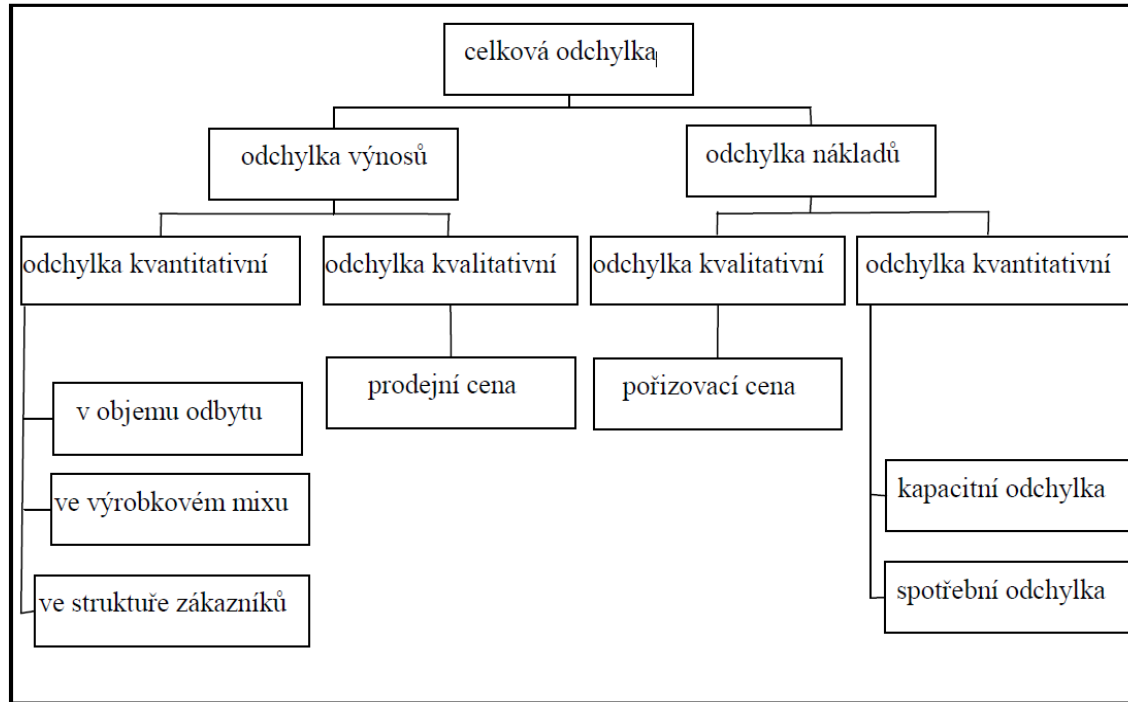
- Vzniklé odchylky lze klasifikovat do dvou hlavních skupin:
 - odchylky výnosů
 - odchylky nákladů
- V rámci každé skupiny lze analyzovat odchylky:
 - kvantitativní
 - kvalitativní
- Klasifikace odchylek vychází z předpokladu, že globální odchylku lze dále rozložit na odchylky dílčí a určitou část odchylky lze přiřadit k odchylkám kvalitativním i kvantitativním; tato je pak označována jako *odchylka kombinovaná*.



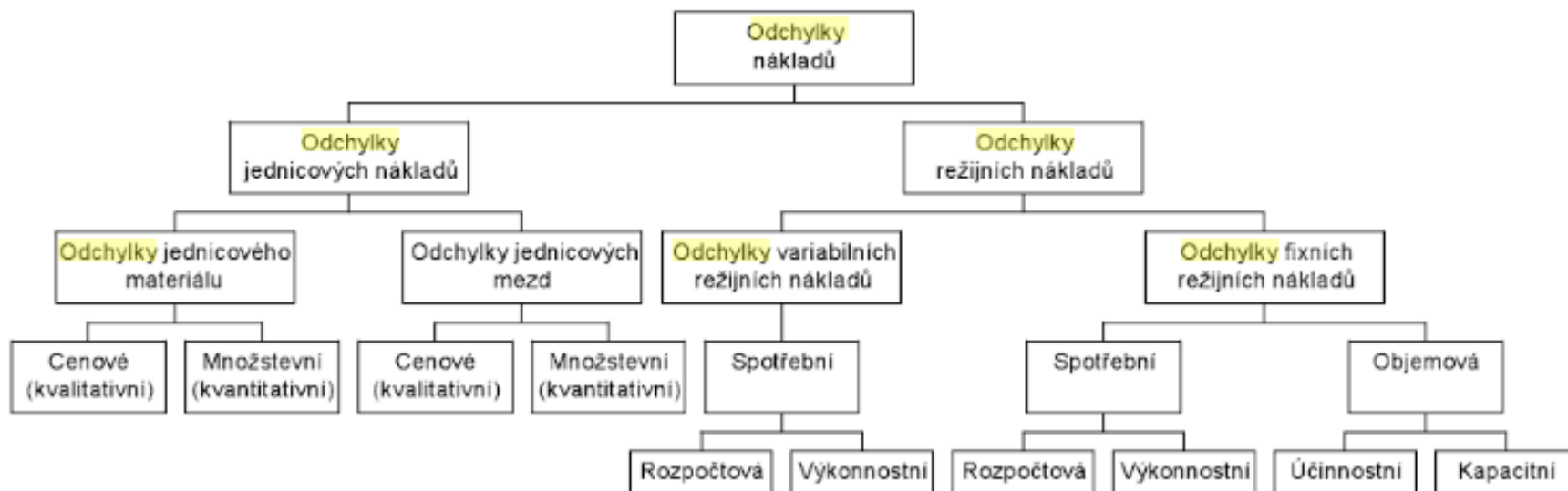
- Odchylky lze klasifikovat i podle oblastí jejich vzniku:
 - každou dílčí odchylku lze považovat za globální ve své oblasti a dále ji členit na kvantitativní a kvalitativní – typicky odchylky:
 - ❖ v odbytu
 - ❖ v sortimentu
 - ❖ ve struktuře zákazníků a ceně
 - ❖ v rozpise materiálu
 - ❖ v receptuře výroby
 - ❖ v pracovních operacích
 - ❖ v cenách a spotřebě vstupů, které mohou ovlivnit hodnotu fixních nákladů



Klasifikace odchylek



Soustava odchylek nákladů





Rozbor odchylek režijních nákladů

- založeno na rozdělení celkové odchylky na odchylky:
 - spotřební:
 - ❖ rozpočtovou
 - ❖ výkonnostní
 - objemovou:
 - ❖ kapacitní
 - ❖ účinnostní



- Metoda dvou odchylek – rozklad celkové odchylky na odchylku spotřební a objemovou
- Metoda čtyř odchylek - rozklad celkové odchylky na rozpočtovou, výkonnostní, kapacitní a účinnostní odchylku



- *spotřební odchylka:*
 - určuje tu část režie, která byla vynaložena v důsledku více či méně úsporného vynakládání zdrojů
 - rozdíl mezi skutečně vynaloženými náklady a variantním rozpočtem pro účelnou, resp. produktivní činnost
- *objemová odchylka:*
 - vyjadřuje relativní úsporu (resp. překročení) vzniklou na základě toho, že FN jsou „rozpuštěny“ do většího (menšího) počtu výkonů, než se předpokládalo
 - rozdíl mezi variantním rozpočtem a pevným rozpočtem lineárně přepočteným na úroveň účelné, resp. produktivní činnosti



- *rozpočtová odchylka:*
 - udává, o kolik jsou skutečné režijní náklady větší či menší než bylo nutné vynaložit dle variantního rozpočtu na celkové skutečné výkony
 - rozdíl skutečných nákladů a variantního rozpočtu na celkový skutečný objem výkonů
- *výkonnostní odchylka:*
 - vyjadřuje, jaká výše variabilních nákladů byla neúčelně vynaložena
 - rozdíl mezi variantním rozpočtem na celkový skutečný objem výkonů a variantním rozpočtem na účelnou činnost



- *kapacitní odchylka:*
 - vyjadřuje, jaký vliv má na výši režijních nákladů nižší či vyšší celkový skutečný objem výkonů, ovšem bez ohledu na produktivní či účelnou činnost
 - rozdíl mezi variantním rozpočtem a pevným rozpočtem lineárně přepočteným na celkovou skutečnou výši výkonů střediska
- *účinnostní odchylka:*
 - vyjadřuje tu část fixních nákladů, jenž byla vynaložena na neproduktivní (neúčelnou) činnost
 - rozdíl mezi objemovou odchylkou a odchylkou kapacitní



5. Návrhy nápravných opatření

- plány opatření, ve kterých musí být naprosto přesně definovány:
 - nápravné kroky
 - určeny termíny plnění (T:)
 - uvedeni odpovědní pracovníci (O:)
- dílčí plány je nutno navzájem koordinovat, aby jejich působení mělo synergický efekt

Shrnutí přednášky



SILESIA
UNIVERSITY
SCHOOL OF BUSINESS
ADMINISTRATION IN KARVINA

Umíte:

- Vysvětlit význam kontroly odchylek při řízení podniku
- Uvézt funkce kontroly odchylek
- Popsat kontrolní proces
- Charakterizovat jednotlivé druhy odchylek