



**SILESIA**  
**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

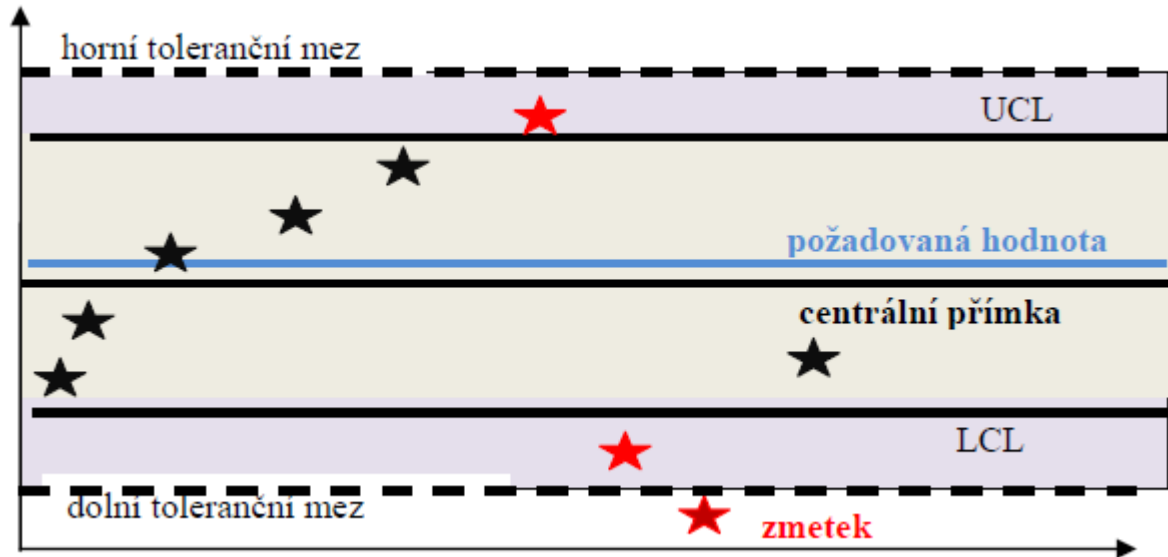




- původně sledování přímých nákladů, dnes orientace na režijní náklady a jejich strukturu
- stanovení *tolerančních mezí* (v absolutních i relativních veličinách) pro případné odchylky:
  - stanoveny subjektivně – čím je sledovaná veličina pro podnik důležitější, tím užší je toleranční mez
- respektování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



# Shewhartův diagram – při statické regulaci výrobního procesu



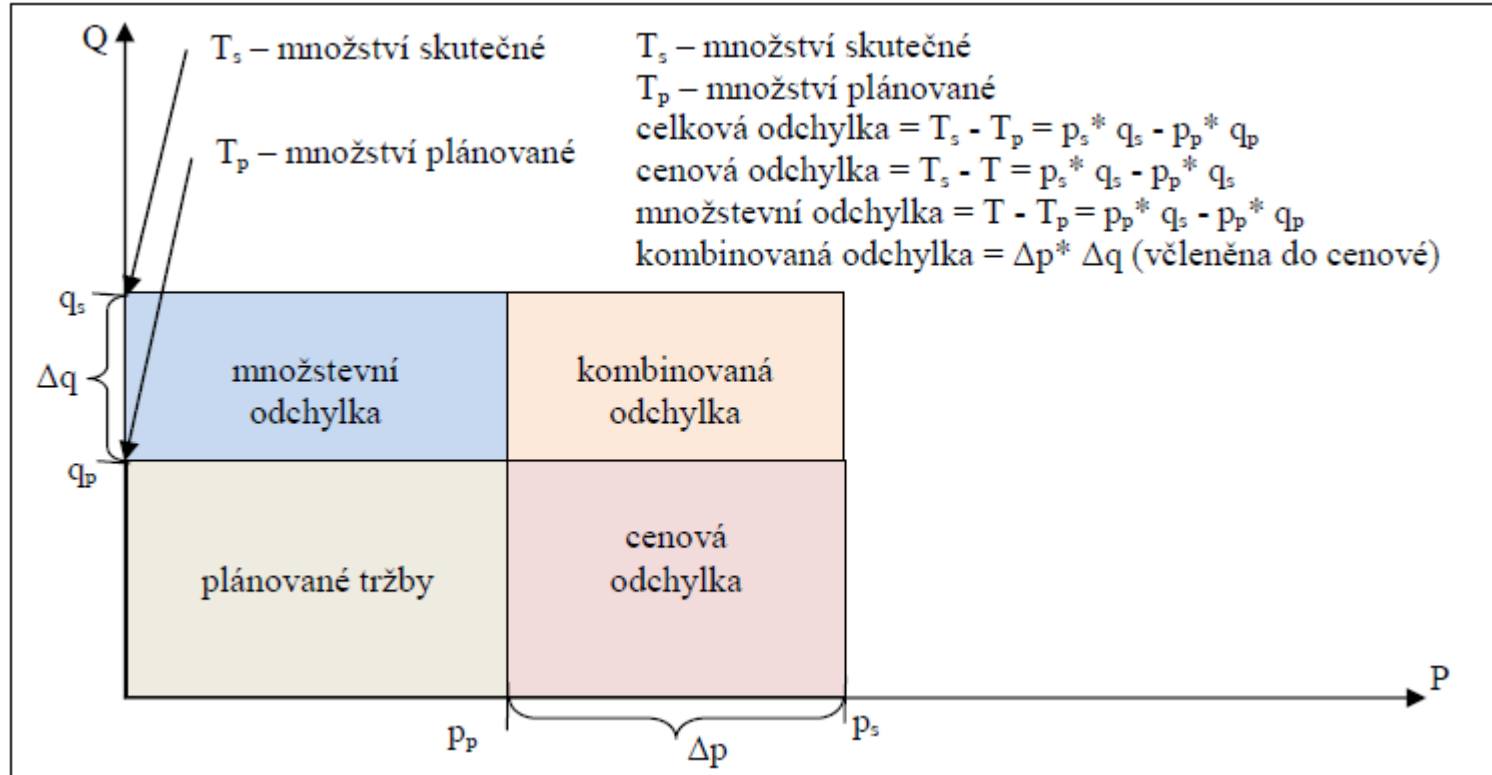


## 2. Evidence skutečných a očekávaných hodnot

- 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.



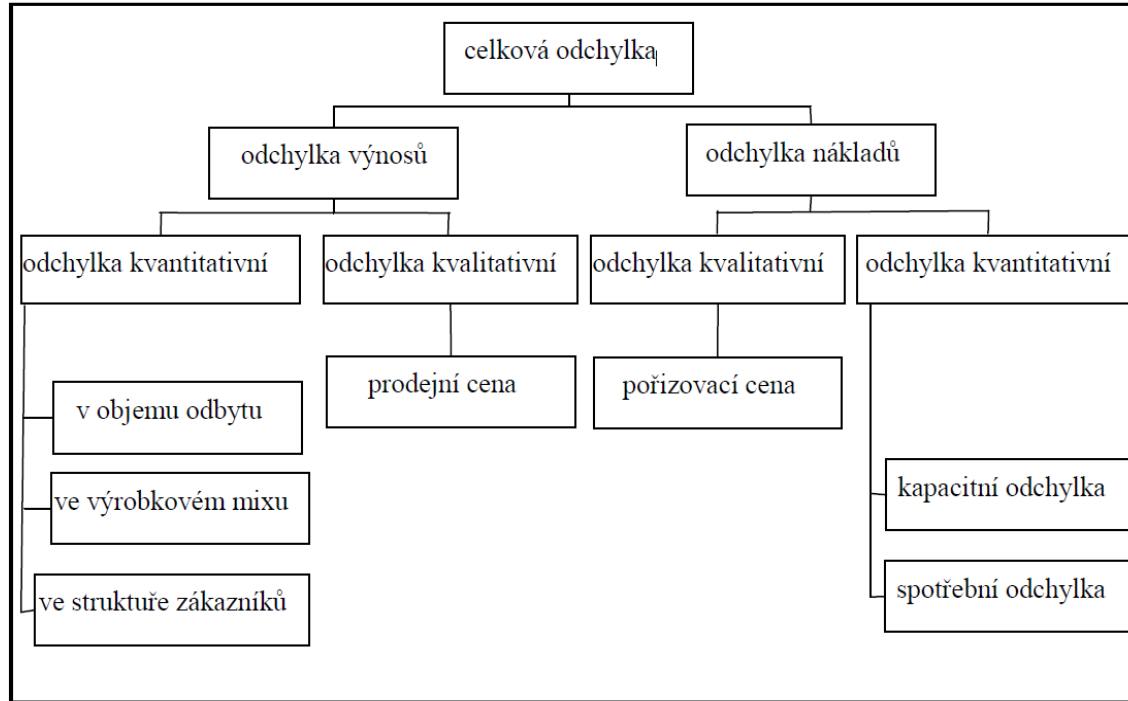
- Vzniklé odchylky lze klasifikovat do dvou hlavních skupin:
  - odchylky výnosů
  - odchylky nákladů
- V rámci každé skupiny lze analyzovat odchylky:
  - kvantitativní
  - kvalitativní
- Klasifikace odchylek vychází z předpokladu, že globální odchylku lze dále rozložit na odchylky dílčí a určitou část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



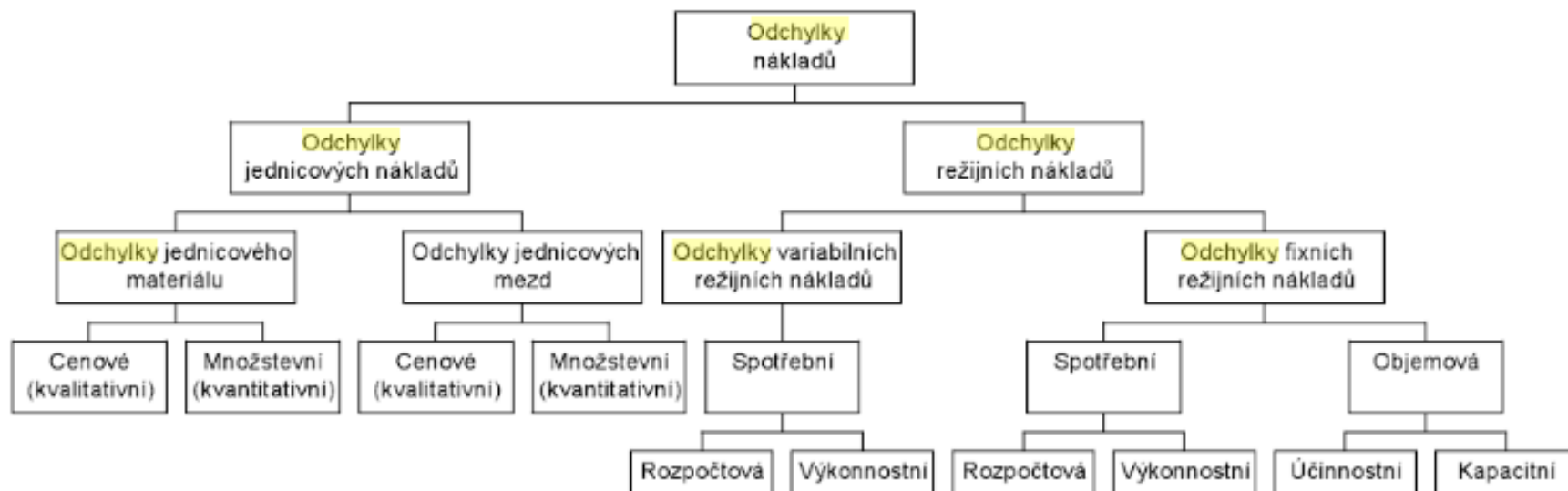
- Odchylky lze klasifikovat i podle oblastí jejich vzniku:
  - každou dílčí odchylku lze považovat za globální ve své oblasti a dále ji členit na kvantitativní a kvalitativní – typicky odchylky:
    - ❖ v odbytu
    - ❖ v sortimentu
    - ❖ ve struktuře zákazníků a ceně
    - ❖ v rozpise materiálu
    - ❖ 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