**Vyhodnocení rozpočtu, odchylky**

* **Kontrola plnění ……………….** kvantifikace a analýza rozdílů (odchylek) mezi skutečně dosaženou a rozpočtovanou úrovni hodnocené veličiny
* Operativní kontrola – u výkazu peněžních toků,
* delší časový horizont u kontroly VZZ, rozvahy
* **Dosažená veličina se porovnává s:**
  + Absolutním …………………………
  + …………….. lineárně přepočteným na skutečný objem aktivity
  + …………… variantně přepočteným (resp. závislosti nebo nezávislosti ve vztahu k objemu aktivity)
* ………….. = rozdíl mezi standardní a skutečnou výši určité veličiny, může být kladná i záporná
* Zjištění odchylek – průběžně (rozdílové metody), následně (úhrnná metoda)
* Výhodou průběžných metod je okamžité zjištění odchylky = pružnější zavedení opatření k nápravě

**Příklad 1 – Účetní zobrazení rozdílů – úhrnná metoda**

Zaúčtujte níže uvedené účetní případ za použití účtů 8. a 9. účtové třídy. Účetní jednotka Ovocné džusy v průběhu tohoto měsíc vydala ze skladu materiál v celkovém objemu 753,5 kg. Ocenění materiálu je stanoveno na 2 000 Kč/kg. Z uvedeného bylo vyrobeno celkem 150 000 ks ovocných džusů, výrobní náklady na 1 ks jsou 10 Kč. Určete, zda dochází k odchylce, pokud ano, proveďte účetní zachycení této odchylky.

Účetní jednotka používá tyto účty:

810 – Náklady hlavní výroba

860 – sklad výrobků

888 – Spojovací účet náklady

901 – VH Hlavní výroby

910 – Výnosy hlavní výroba

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Číslo | Text | Částka | MD | D |
| 1. | Skutečná výše nákladů ve středisku výroby 753,5 x 2 000 Kč |  |  |  |
| 2. | Výkon střediska výroba v PSN 150 000 ks x 10 Kč |  |  |  |
| 3. | Odchylka |  |  |  |

**Příklad 2 – účetní zobrazení rozdílů – rozdílová metoda**

Zadání je shodné v souladu s příkladem 1. Rozdíl je v tom, že je aplikován průběžný způsob zjišťování odchylek. Norma spotřeby na 1 ks je 0,005 kg, tj. 10 Kč/ks. Skutečné náklady byly 1 507 000 Kč.

861 – Nedokončená výroba – dle normy

862 – Nedokončená výroba - odchylky

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Číslo | Text | Částka | MD | D |
| 1. | Výše nákladů ve středisku výroby dle normy 150 000 x 10 Kč |  |  |  |
| 2. | Odchylka spotřeby 150 000 ks x 0,75 Kč |  |  |  |
| 3. | Převod výrobků na sklad |  |  |  |
| 4. | Zúčtování odchylky do VH |  |  |  |

Analýza odchylek

* Zjištění příčiny vzniku a určení odpovědnosti vzniku
* Zhodnocení dopadu na podnikatelský proces
* Vytvoření a přijetí opatření eliminující vznik významných …………………….. v budoucnosti

Typy odchylek – dle faktoru vzniku

* …………….– změna objemových parametrů kritérií (změna množství práce, množství výkonů)
* ……………….. – změna parametrů hodnocených kritérií (změna ceny materiálu, ceny výkonů)
* ……………………… – změny ve struktuře výkonu (změna druhu materiálu, druhu výkonů)

Typy odchylek – dle vyjádření

* Na jednotku výkonu
* Na celkový objem výkonu / prodeje
* V procentech

………………………… – metoda plných a variabilních nákladů

* Výpočet VH = (výnosy z prodeje – variabilní náklady) = marže – fixní náklady
* Kvantitativní odchylky z objemu prodeje
* Kvalitativní odchylky z prodejní ceny
* Kvantitativní a kvalitativní odchylky variabilních nákladů

Kvantitativní odchylka

* Vzniká z …………………….. mezi standardním a skutečným objemem spotřeby ekonomického zdroje, objemem výkonu nebo objemem prodeje

Kvalitativní odchylka

* Vzniká v důsledku ………………………….. ceny výkonu

Odchylky variabilních nákladů

* Rozdíl mezi skutečnými a standardními variabilními ………………..
* ………………………..í – zvýšení/snížení nákladů v důsledku překročení/úspory použitých variabilních zdrojů
* ………………….– zvýšení/snížení nákladů v důsledku změny ceny materiálu, mezd či jiné veličiny ovlivňující variabilní náklady
* Na jednotku výkonu *OV*
* Na celkový objem výkonů *O*
* Jako procentní změna nákladů na jednotku výkonu *%OV*

**Příklad 3 – Odchylka variabilních nákladů**

Nábytkové družstvo, s.r.o. vyrobilo za sledované období 500 ks konferenčních stolů. Na tuto výrobu bylo využito celkem 510 hodin času. Dle normy má výroba 1 ks výrobku trvat 1 hodinu času. Variabilní režie na hodinu strojového času je určena částkou 480 Kč.

1. Vypočtěte výši odchylky v absolutní hodnotě počtu hodin
2. Stanovte typ odchylky a oceňte tuto odchylku hodinovými náklady
3. Předpokládejte, že skutečně zúčtované variabilní režijní náklady byly 247 350 Kč. Určete výši kvalitativní odchylky

Odchylky fixních nákladů

* Vyjadřují úsporu/překročení …………………………………
* Jedná se o rozdíl mezi standardními a skutečně vynaloženými fixní náklady
* Lze vyjádřit také na jednotku výkonů – zjišťuje se ve vztahu ke skutečnému objemu produkce

Objemová odchylka FN

* Na bází **metody …………………..** zobrazuje úsporu či překročení vzniklé lepším/horším využití výrobní kapacity
* Výpočet relativní odchylky = změna výše průměrných fixních nákladů
* Na bází **………………………** zobrazuje vliv zvýšení/snížení objemu prodeje výkonů v porovnání se standardním objemem prodeje
* Výpočet **absolutní** odchylky
* Výpočet **………………** odchylky – shodný postup jako při Variable Costing

**Příklad 4 – Objemová odchylka**

Ovocné džusy, s.r.o, má dle plánu v tomto období vyrobit celkem 100 ks pomerančových džusů, prodejní cena velkoodběratelům je stanovena na 15 Kč. Jednotkové variabilní náklady jsou 6 Kč, celkové fixní náklady jsou očekávány ve výši 600 Kč.

Ve skutečnosti bylo vyrobeno a také prodáno 110 ks těchto výrobků.

1. Vypočtěte objemovou odchylku fixních nákladů

Výpočet objemové odchylky fixních nákladů

(

1. Vypočítejte předpokládanou a skutečnou výši zisku účetní jednotky

Rozpočet (standard) dle plánu

Výnosy

Variabilní náklady

Marže

Fixní náklady

Zisk

Skutečnost

Výnosy

Variabilní náklady

Marže

Fixní náklady

Zisk

1. Vypočítejte absolutní odchylku celkových variabilních nákladů

Odchylka

Objemová a spotřební odchylka

* **………………….. odchylka** – rozdíl mezi skutečnou spotřebou režijních nákladů a rozpočtovanou spotřebou režijních nákladů pro 90 % využití kapacity
* **…………………….odchylka** – rozdíl mezi rozpočtem na skutečný objem kapacity a variantně přepočteným rozpočtem pro dané využití kapacity – informace o využití fixních nákladů útvaru
* **Celková odchylka** ve **spotřebě režijních nákladů** = spotřební + objemová odchylka nebo rozdíl mezi pevným rozpočtem přepočteným na skutečný objem využití kapacity a skutečnou spotřebou

**Příklad 5 – Objemová a spotřební odchylka**

Středisko Opravy a údržba Železniční společnosti má dle sestaveného rozpočtu měsíční kapacitu 20 000 normohodin. Rozpočet režijních nákladů je na 1 měsíc ve výši 1 800 000 Kč.

Z uvedeného rozpočtu činí 800 000 Kč náklady fixní, 600 000 Kč jsou proporcionální náklady, zbylá částka 400 000 Kč jsou smíšené náklady. Z této částky má 200 000 Kč smíšených nákladů variátor 40, zbylá částka má variátor 60.

1. Proveďte sestavení rozpočtu pro případ využití kapacity na 90 %

Fixní náklady

Proporcionální náklady

Smíšené náklady 40

Smíšené náklady 60

Celkem

1. Vypočítejte spotřební odchylku, pokud platí, že kapacita byla využita na 90 % (tj. 18 000 normohodin). Skutečná spotřeba režijních nákladů v tomto středisku byla 1 750 000 Kč
2. Vypočítejte objemovou odchylku
3. Vypočítejte celkovou odchylku ve spotřebě režijních nákladů

* = metoda „dvou“ odchylek
* Lze dále rozložit – metoda „čtyř“ odchylek:
  + **……………….** 
    - **Ro……………** – rozdíl mezi variantním rozpočtem přepočteným na celkovou úroveň využití kapacity a skutečně vynaloženou režií
    - **V…………..**– rozdíl mezi celkovou spotřební a rozpočtovou odchylkou
  + **O…………………**
    - **Ka………….**– rozdíl mezi pevným rozpočtem přepočteným na celkový objem využití kapacity a variantně přepočteným rozpočtem pro toto využití kapacity
    - **Úči……………**– rozdíl mezi celkovou objemovou a kapacitní odchylkou

**Příklad 6 – Metoda čtyř odchylek**

Středisko Opravy a údržba Železniční společnosti má dle sestaveného rozpočtu měsíční kapacitu 20 000 normohodin. Rozpočet režijních nákladů je na 1 měsíc ve výši 1 800 000 Kč.

Z uvedeného rozpočtu činí 800 000 Kč náklady fixní, 600 000 Kč jsou proporcionální náklady, zbylá částka 400 000 Kč jsou smíšené náklady. Z této částky má 200 000 Kč smíšených nákladů variátor 40, zbylá částka má variátor 60.

Dle skutečnosti byla kapacita využita na 94 % (tj. celkem 18 800 normohodin). 800 normohodin bylo pracovníky využito na opravy vozidel, které byly provedeny v minulém měsíci, ale byly provedeny nekvalitně a tak bylo nutné tyto opravy provést znovu. Skutečná spotřeba režijních nákladů je 1 750 000 Kč.

1. Sestavte variantně a lineárně přepočtený rozpočet pro využití kapacity 94 %

Variantně přepočtený rozpočet

Fixní náklady

Proporcionální náklady

Smíšené náklady 40

Smíšené náklady 60

Celkem

Lineárně přepočtený rozpočet

1. Vypočtěte rozpočtovou odchylku
2. Vypočtěte výkonnostní odchylku
3. Vypočtěte kapacitní odchylku
4. Vypočtěte účinnostní odchylku

Náklady proporcionální + smíšené

………………..ze změny struktury vstupů

* Výkon je předurčen strukturou základních zdrojů (vstupů)
* Může docházet k překročení/úspoře/nahrazení
* ………………… ze změny struktury vstupů – rozdíl v nákladech na skutečně spotřebované druhy materiálu při standardním poměru těchto zdrojů a v nákladech na skutečně spotřebované zdroje při skutečném poměru těchto zdrojů
* Pro kvantifikaci je nutno znát průměrnou cenu jednotky vstupujícího materiálu při standardní a při skutečné struktuře vstupů

**Příklad 7 – Změna struktury**

Ovocné džusy s.r.o. vyrábí ovocný koncentrát – dle standardu (normy) je na 1 kg koncentrátu potřeba 0,6 kg cukru a 1,2 kg ovoce. Cena cukru je 40 Kč, cena ovoce je 80 Kč.

V tomto období vyrobila účetní jednotka 100 kg koncentrátu – spotřebovala 110 kg ovoce za cenu 84 Kč / kg a 58 kg cukru za 38 Kč / kg. Analyzujte odchylky ve spotřebě materiálu.

Odchylka ze změny struktury

Stanovení průměrné standardní ceny 1 kg materiálu

Skutečná standardní cena 1 kg materiálu

Odchylka ze změny struktury vstupů

,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,, ze změny struktury produkce

* Vliv změny objemu prodaných výkonů – celková odchylka objemu a struktury prodeje – zahrnuje vliv změny objemu výkonů a vliv struktury výkonů
* Řízení této odchylky je významné pokud podnik má výrazně odlišné marže na různých produktech
* Změna ,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,, – změna sortimentu zvýšila zisk
* Změna negativní – změna sortimentu snížila zisk

**Příklad 8 – Odchylka ze změny struktury**

Účetní kancelář poskytuje služby v oblasti účetnictví, daní a auditingu podnikatelských subjektů. Celková plánovaná kapacita této kanceláře je 15 000 hodin. Porovnejte výši zisku. Při plánové struktuře služeb je předpoklad využití 5 000 hodin pro služby v oblasti účetnictví (sazba za 1 hodinu je 800 Kč), 5 000 hodin v oblasti auditu (sazba za 1 hodinu je 2 500 Kč) a 5 000 hodin v oblasti daní (sazba za 1 hodinu je 3 000 Kč). Výše variabilních nákladů je 1 000 Kč na 1 hodinu (mimo služby v oblasti účetnictví, kde je sazba 300 Kč).

Ve skutečnosti bylo poskytnuto 7 000 hodin služeb v oblasti účetnictví, 5 000 v oblasti auditu a 4 000 v oblasti daní, tj. celkem 16 000 hodin služeb.

Vypočítejte odchylku ze změny objemu a struktury výkonů účetní jednotky.

Výpočet standardní marže

Účetnictví =

Audit =

Daně =

Očekávaná výše marže:

Standardní marže dle skutečného objemu a struktury výkonů

Účetnictví =

Audit =

Daně =

Celkem marže:

Odchylka =

Využití v operativním řízení

Při řízení **………………………….**

* Stanovení norem spotřeby
* Vyjádření žádoucí hodnotové úrovně
* Okamžité zjištění mezi skutečnou a plánovanou výši nákladů
* Identifikace příčin rozdílů
* Určení osob, resp. středisek, které za tento vznik odchylek odpovídají

Normová metoda

* Předpoklady využití metody:
  + ……………………………, operativní kalkulace jednicových nákladů
  + Normy a kalkulace umožňují zjistit rozdíly – překročení, úspora => ……………. od norem