



Rozdílové metody řízení hospodárnosti

Ing. Jana Shrbená MVŠO

Co jsou rozdílové metody řízení hospodárnosti

- Aby byly splněny firemní cíle, je důležité, aby management podniku efektivně plánoval a organizoval vnitropodnikové procesy. To se děje především na základě stanovování standardů norem či úkolů.

Jako nástroj kontroly správnosti řízení slouží právě rozdílové metody řízení hospodárnosti, někdy také zvané jako řízení podle odchylek.

- Podstatou rozdílové metody je sledování předem stanovených nákladů(výnosů) a následné zjišťování rozdílů mezi stanovenými náklady, tzv. normami či standardy a opravdu spotřebovanými náklady.
- Tyto rozdíly pak nazýváme odchylkami nákladů. Tyto odchylky následně analyzujeme, hledáme jejich původ a odpovědnost vzniku za ně.

Charakteristika a dělení odchylek

odchylky lze charakterizovat jako **rozdíl mezi skutečnými veličinami a úrovní hodnotových kritérií dle standardu**, tj. rozdíl mezi skutečnými náklady a standardními (plánovanými, rozpočtovanými) náklady

Rozeznáváme odchylky pozitivní a negativní.

- **Pozitivní odchylka** nastává v situaci, kdy jsou **skutečné náklady nižší než standardní náklady**, popř. skutečné výnosy jsou vyšší než standardní výnosy.
- **Negativní odchylka** nastává naopak v situaci, kdy jsou **skutečné náklady vyšší než standardní náklady**, popř. skutečné výnosy jsou nižší než standardní výnosy.

Dělení odchylek dle činitele

- **Kvantitativní odchylka** představuje změny v objemových charakteristikách hodnotových kritérií jako je například **objem výkonů, objem spotřebovaného materiálu, objem práce apod.** Jinými slovy lze říci, že kvantitativní odchylka vyjadřuje rozdíl například mezi skutečným objemem spotřebovaného materiálu a plánovaným objemem spotřebovaného materiálu.
- **Kvalitativní odchylka** vyjadřuje změny v kvalitativních charakteristikách hodnotových kritérií jako je například **pořizovací cena materiálu, mzdová sazba, prodejní cena výkonů apod.** Jedná se například o rozdíl mezi skutečnou prodejní cenou výkonů a plánovanou cenou výkonů.
- **Odchylka struktury** již z názvu představuje **změnu ve struktuře výkonů, popř. změnu ve struktuře vstupů.** Jako příklad lze uvést změnu ve struktuře jednotlivých druhů materiálu, práce apod.

Tabulka 1: Klasifikace odchylek dle příčiny vzniku

Odchylka	Příčina vzniku	
	Náklady (vstupy)	Výnosy (výstupy)
Kvantitativní	Změny množství, spotřeby, materiálu, práce	Změna objemu výkonů
Kvalitativní	Změna ceny materiálu, mzdového tarifu	Změna ceny prodáváných výkonů
Struktury	Změna struktury druhů materiálu, druhů práce	Změna struktury výkonů

Zdroj: Fibírová, J., Šoljaková, L. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. 1. vydání. Praha: ASPI, 2005, str. 237

Odchyly na straně výnosů

- **Kvantitativní odchylka** se týká změny objemu výkonů a vyjadřuje rozdíl mezi skutečným a plánovaným objemem výkonů v podniku
- **Kvalitativní odchylka** vzniká změnou ceny prodávaných výkonů a představuje rozdíl mezi skutečnou cenou prodávaných výkonů a plánovanou cenou prodávaných výkonů
- **Odchylka struktury** je zaměřena na změnu struktury výkonů a signalizuje rozdíl mezi skutečnou a plánovanou strukturou výkonů

Odchylky zisku

- Cílem každého podnikatelského subjektu je tvorba zisku. Ve výrobním procesu však mohou nastat odchylky od zisku, které vznikají rozdílem mezi plánovanou výší zisku a skutečnou výší zisku

Na odchylky zisku má vliv

- **Odchylka výnosů**
 - o Odchylka prodaných výkonů
 - o Odchylka prodejní ceny výkonů
- **Odchylka nákladů**
 - o Odchylka variabilních nákladů
 - o Odchylka fixních nákladů

Kvantitativní odchylka objemu prodeje

Kvantitativní odchylka objemu prodeje (Q_q) se projeví jak změnou výnosů, tak změnou variabilních nákladů a vyjadřuje rozdíl mezi skutečným objemem prodeje (Q_{sk}) a standardním (plánovaným) objemem prodeje (Q_{st}) vynásobený standardní (plánovanou) jednotkovou marží (u_{st}).

$$Q_q = (Q_{sk} - Q_{st}) * u_{st} \quad (12)$$

Kvantitativní odchylka objemu prodeje

Kvalitativní odchylka výnosů z prodeje

Kvalitativní odchylka výnosů z prodeje (O_p) vzniká změnou prodejní ceny prodáváných výkonů. Vypočte se jako rozdíl mezi skutečnou prodejní cenou (c_{sk}) a standardní prodejní cenou (c_{st}) vynásobený skutečným objemem prodeje (Q_{sk}).

$$O_p = (c_{sk} - c_{st}) * Q_{sk} \quad (13)$$

Kvalitativní odchylka výnosů z prodeje

Kvantitativní odchylka variabilních nákladů

Kvantitativní odchylka variabilních nákladů (O_q) vyjadřuje změnu nákladů, tedy nárůst či snižování variabilních nákladů z důvodu úspory či překročení variabilních nákladů. Vypočte se jako rozdíl mezi standardní spotřebou variabilních zdrojů (Q_{st}) a skutečnou spotřebou variabilních zdrojů či nákladů (Q_{sk}) oceněnou (vynásobenou) standardní cenou (c_{st})

$$O_q = (Q_{st} - Q_{sk}) * c_{st} \quad (14)$$

Kvantitativní odchylka variabilních nákladů

Kvalitativní odchylka variabilních nákladů

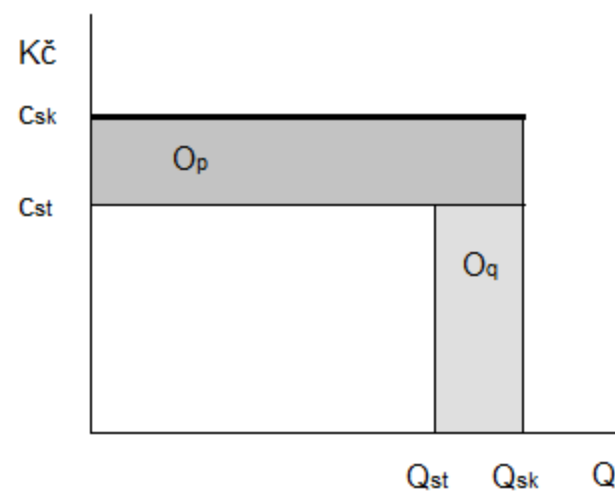
Kvalitativní odchylka variabilních nákladů (O_p) vyjadřuje zvýšení či snížení nákladů v důsledku změny ceny variabilních nákladů, tj. změnou ceny materiálu, mzdových sazeb apod. Vypočte se jako rozdíl mezi standardní prodejní cenou či standardním oceněním (c_{st}) a skutečnou prodejní cenou skutečným oceněním (c_{sk}) jednotky variabilního nákladu násobený skutečným množstvím spotřeby (Q_{sk})

$$O_p = (c_{st} - c_{sk}) * Q_{sk} \quad (15)$$

Kvalitativní odchylka variabilních nákladů

GRAF

Graf 1: Kvantitativní a kvalitativní odchylka



Zdroj: zpracováno autorkou dle Fibírová, J., Šoljaková, L. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. 1. vydání. Praha: ASPI, 2005, str. 238

Odchylka fixních nákladů

Odchylka fixních nákladů

má také vliv na odchylku v zisku. V této souvislosti je počítána pouze absolutní odchylka fixních nákladů, která vyjadřuje úsporu či překročení fixních nákladů. Vypočte se jako rozdíl mezi skutečnými fixními náklady a plánovanými fixními náklady.

početní
PŘÍKLAD NA
RŮZNÉ
DRUHY
ODCHYLEK

Podnik vyrábí a následně prodává speciální šroubováky, jejichž základním materiálem ve výrobě je mimořádná odolná ocel. Norma spotřeby základního materiálu je 0,4 kg na jeden kus výrobku. Předem stanovená (plánovaná) pořizovací cena materiálu činí 380 Kč za kg. Předem stanovená spotřeba základního materiálu činí 152 Kč na jeden kus. Ve skutečnosti se v lednu vyrobilo 25 000 kusů nožů, skutečně bylo nakoupeno a spotřebováno 9 975 kg mimořádně odolné oceli za 3 725 000 Kč. **Zjistěte, jak byla hospodárnost při vynakládání jednicového materiálu ovlivněna změnou ceny materiálu (kvalitativní odchylkou) a změnou naturální spotřeby materiálu (kvantitativní odchylkou)**

ŘEŠENÍ

1. část

- Kvantitativní odchylka (v našem případě množstevní odchylka) se vypočítá jako rozdíl mezi standardní (plánovou) spotřebou materiálu (Q_{st}) a skutečnou spotřebou materiálu (Q_{sk}) oceněnou standardní (plánovanou) pořizovací cenou (c_{st}).
- Nejprve je nutné stanovit předem stanovenou spotřebu materiálu na výrobu 25 000 kusů šroubováků. $25\,000 * 0,4 = 10\,000\text{ kg}$
- Předem stanovená spotřeba materiálu na výrobu 25 000 ks šroubováků činí 10 000 kg. Jelikož známe předem stanovenou spotřebu materiálu, můžeme vypočítat také vliv změny ceny materiálu

ŘEŠENÍ

2. část

- Kvantitativní odchylka = $(Q_{st} - Q_{sk}) * c_{st}$
- Kvantitativní odchylka: $(10\ 000 - 9\ 975) * 380 = 9\ 500$ Kč
- Z výpočtu je patrné, že podnik plánoval použít 10 000 kg na výrobu šroubováků, avšak ve skutečnosti spotřeboval pouze 9 975 kg materiálu.
- Z těchto skutečností vyplývá, že podnik dosáhl celkové úspory v nákladech v hodnotě 9 500 Kč.
- Úspora na jeden kus lze pak vypočítat následovně: $9\ 500 / 25\ 000 = 0,38$ Kč/ks

ŘEŠENÍ

3. část

- Kvalitativní odchylka se vypočte jako rozdíl mezi standardní (plánovanou) pořizovací cenou materiálu a skutečnou pořizovací cenou materiálu vynásobenou skutečnou spotřebou materiálu.
- Skutečnou pořizovací cenu 1 kg mimořádně odolné oceli lze vypočíst: $3\,725\,000 \text{ Kč} / 9\,975 \text{ kg} = 373,43 \text{ Kč}$
- Kvalitativní odchylka = $(cst - csk) * Qsk$
- Kvalitativní odchylka = $(380 - 373,43) * 9\,975 = 65\,535,75 \text{ Kč}$
- Celkem podnik uspořil 65 535,75 Kč z důvodu nižší pořizovací ceny materiálu
- . Úspora na jeden kus: $65\,535,75 / 25\,000 = 2,62 \text{ Kč}$.

Zjišťování odchylek

- Zjištěné odchylky jsou podkladem pro řízení podniku i jeho jednotlivých útvarů. Aby zjišťování odchylek ve vnitropodnikovém účetnictví mělo smysl, nestačí je pouze evidovat v informačním systému, ale také provést jejich analýzu a zjistit příčiny jejich vzniku. Vollmuth uvádí následující nejčastější příčiny vzniku odchylek:

Nejčastější příčiny vzniku odchylek

- Vollmuth uvádí např. následující nejčastější příčiny vzniku odchylek:
- Chybné plánování
- Špatná organizace
- Nesprávná realizace plánů
- Nereálně stanovené cíle
- Nepředvídatelné externí vlivy
- Organizační změny
- Prováděná racionalizace
- Zavádění nových strojů
- Zvýšení cen surovin
- Nové technologie

Vollmuth, Hilmar J. Controlling, nový nástroj řízení. 2. vydání. Praha : Profess Consulting, 1999, str. 34 - 35

Nápravná opatření po zjištění odchylek

- Po zjištění příčin je pak nutné provést nápravná opatření, která povedou ke zmírnění nebo přímo k eliminaci těchto odchylek
- . K tomu účelu se sestavují plány opatření, kde jsou přesně definovány nápravné kroky, stanoveny termíny plnění a určení zodpovědní pracovníci. Po implementaci nápravných opatření je ještě nutné provést jejich kontrolu, abychom se ujistili, že daná opatření vedou ke stanoveným cílům
- Kompetence v sestavování plánů opatření by měla spadat do rukou controllingového střediska, které ale na sestavení plánu spolupracuje s řídicími pracovníky jednotlivých útvarů.

4 kontrolní otázky k vypracování

- 1) Co je to odchylka a jak ji lze zjistit?
- 2) Vysvětlete pojmy pozitivní a negativní odchylka
- 3) Jaký je rozdíl mezi kvalitativní a kvantitativní odchylkou
- 4) Jaké např. jsou nejčastější příčiny vzniku odchylek a jaká jsou jejich nápravná opatření