

Prípadová štúdia: Kontrolingový systém riadenia podľa odchýlok v podniku drevospracujúceho priemyslu

Kontroling ako účinný nástroj podpory riadenia podniku, ponúka manažmentu potenciál odhaľovania príčin nehospodárnosti. Efektívny a správne nastavený kontroling so zameraním na náklady podniku môže pomocou komplexne nastaveného systému sledovania odchýlok včas identifikovať možné hrozby, ktoré by mohli zamedziť podniku dosiahnuť stanovené ciele. Výsledkom využívania tohto nástroja môže byť predídenie poklesu očakávaného zisku, či prehĺbovaniu straty. Podniky môžu kontroling komplexne využívať pri riešení závažných problémov s výrobou či predajom. Okrem uvedeného kontroling dokáže odhaliť a poukázať na nepotrebné činnosti v podniku. Všetky činnosti spojené s kontrolingom by mali smerovať k podpore efektívneho riadenia podniku.

Cieľom prípadovej štúdie je poukázať na význam a samotný postup kontrolingového riadenia podľa odchýlok v systéme kalkulácie úplných nákladov v podmienkach malého nábytkárskeho podniku. Mnoho podnikov odchýlky medzi plánom a skutočnosťou vyhodnocuje, no častokrát absentuje hlbšia analýza vzniku týchto odchýlok s následným hodnotením pozitívneho, prípadne negatívneho dopadu na zisk podniku. Prostredníctvom prípadovej štúdie práve tento absentujúci prvok analýzy priblížime spolu aj s vysvetlením základných pojmov.

Charakteristika podniku a východisková situácia

Predmetom analyzovaného nábytkárskeho podniku je vlastná atypová výroba nábytku a taktiež jeho maloobchodný predaj. Podnik je silne prozákaznícky orientovaný s cieľom pochopenia požiadaviek zákazníka s následným prenesením požiadaviek do technických parametrov. Každý zákazník je komplexne obslužený podľa požiadaviek, od návrhu interiéru cez dopravu, až po následnú montáž u zákazníka, s možnosťou prípadného servisu.

V analyzovanom podniku sú z ekonomického hľadiska podnikové náklady monitorované z pohľadu druhového a kalkulačného členenia nákladov. Druhové členenie nákladov slúži najmä pre podklady finančného účtovníctva, pričom základným kritériom je identifikácia pôvodu vzniku príslušných nákladov. Kalkulačné členenie nákladov slúži ako východiskový podklad pre zostavenie kalkulácií s nadväznosťou tvorby cien pre konečného spotrebiteľa.

Z pohľadu kontrolingu sú v podniku vykazované odchýlky, ktoré sú monitorované na báze porovnania plánu, resp. predbežných kalkulácií so skutočne vynaloženými nákladmi. Druhým spôsobom, prostredníctvom ktorého sú v podniku sledované odchýlky je porovnávanie cien produktov s konkurenciou. Takýto princíp základnej kontroly plán – skutočnosť v položkách nákladov zákazky ako aj benchmarkingový princíp porovnania s konkurenciou je považovaný za vytvorenie kontrolného systému pre potreby kontrolingu. Cieľom kontrolingovej analýzy je zistenie príčin rozdielov medzi plánovaným a skutočným hospodárskym výsledkom, zistenie príčin čiastkových odchýlok a rovnako tak vyvodenie zodpovednosti za ich vznik (Fibírová, Šoljkaková, 2011). Základná klasifikácia odchýlok pozostáva z jednoduchého členenia na odchýlky výnosov a nákladov. Ďalej je možné odchýlky členiť podľa príčin ich vzniku a zodpovednosti (tabuľka 1).

Tabuľka 1 Klasifikácia odchýlok podľa príčiny a zodpovednosti

Kvalitatívne odchýlky (cenové)	Súvisia s ocenením (zmenou ceny) hodnotovej veličiny
Kvantitatívne odchýlky (objemové)	Súvisia s vecnou podstatou (veľkosťou) hodnotovej veličiny
Odchýlky z výťažnosti a úspornosti	Súvisia s vynakladaním ekonomických zdrojov
Sortimentové odchýlky	Súvisia so sort. skladbou nakupovaných a predávaných výkonov

Zdroj: *Vlastné spracovanie podľa Král, 2010*

V štúdií prezentovaný návrh systému riadenia odchýlok v analyzovanom nábytkárskom podniku bude viesť k efektívnejšiemu vynakladaniu nákladov ako i k vyššiemu výsledku hospodárenia. Daný návrh je vytvorený pre členenie nákladov a využitie metodiky kalkulácie nákladov prostredníctvom čiastkových aktivít (tzv. ABC kalkulácie nákladov). Takáto kalkulácia predstavuje kvalitatívne vyšší posun v rámci zaužívaných prístupov alokácie (priradovania) nákladov. Tabuľka 2 prezentuje štruktúru všeobecnej kontrolingovej správy pri aplikácii princípu kalkulácie úplných nákladov s tým rozdielom, že režijné náklady sú prerozdelené podľa kalkulácie čiastkových aktivít. Takto zostavená štruktúra kontrolingovej správy poskytuje objektívne informácie o výške vynaložených nákladov, príčine ich vzniku a rovnako napomáha k lepšej kontrole a riadeniu týchto nákladov. Na základe toho je žiadúce, aby pozitívne odchýlky vykazovali v správe kladné znamienko a negatívne pôsobiace odchýlky záporné znamienko. Z vyjadrenej podmienky potom vyplýva potreba, že pri výpočte odchýlky nákladov musíme počítať rozdiel medzi plánom a skutočnosťou, a pri výnosoch naopak, rozdiel medzi skutočnosťou a plánom (Kutáč, Janovská, 2012).

Tabuľka 2 Rozpis výnosových a nákladových položiek s jednoduchou analýzou odchýlok

Položka	Plánovaná hodnota		Skutočná hodnota		Odchýlka	
	€/jednotku	spolu €	€/jednotku	spolu €	€/jednotku	spolu €
Predaj	278 objednávok		320 objednávok		+ 42 objednávok	
Tržby	1 158,35€/obj.	322 021,30	1 045,31€/obj.	334 499,20	- 113,04€/obj.	12 477,90
Priame N	1 031,27€/obj.	286 693,06	914,04€/obj.	292 492,80	117,23€/obj.	5 799,74
Rež. N spolu*	30 637,04		33 085,06		- 2 448,02	
Konzultácie so zákazníkom	5,00 €/hod.	2 800,00	5,57 €/hod.	3 286,30	- 0,57 €/hod.	- 486,30
	560 hod.		590 hod.		30 hod.	
Interiérové návrhy a vizualizácie	9,38 €/hod.	4 614,96	9,53 €/hod.	4 879,36	- 0,15 €/hod.	- 264,40
	492 hod.		512 hod.		20 hod.	
Spracovanie objednávok	20,51 €/obj.	5 701,78	19,16 €/obj.	6 131,20	1,35 €/obj.	- 429,42
	278 objednávok		320 objednávok		42 objednávok	
Dodanie produktov	11,60 €/dod.	3 735,20	11,62 €/dod.	4 067,00	- 0,02 €/dod.	- 331,80
	322 dodaní		350 dodaní		28 dodaní	
Skladovanie produktov	8,90 €/sklad.	284,80	7,44 €/sklad.	178,56	1,46 €/sklad.	106,24
	32 skladovaní		24 skladovaní		- 8 skladovaní	
Predaj produktov	4,50 €/hod.	4 243,50	4,68 €/hod.	4 450,68	- 0,18 €/hod.	- 207,18
	943 hod.		951 hod.		8 hod.	
Doprava k zákazníkom	1,30 €/km	2 597,40	1,02 €/km	2 502,06	0,28 €/km	95,34
	1 998 km		2 453 km		455 km	
Montáž produktov	10,09 €/hod.	6 659,40	10,69 €/hod.	7 589,90	- 0,60 €/hod.	- 930,50
	660 hod.		710 hod.		50 hod.	
Výsledok hospodárenia	16,88 €/obj.	4 691,20	27,88 €/obj.	8 921,34	11,00 €/obj.	4 230,14

* Režijné náklady sú v rámci ABC kalkulácie sledované v nižšie uvedených skupinách čiastkových aktivít.

Zdroj: Vlastné spracovanie

Z tabuľky 1 vidieť, že pri porovnaní plánu so skutočnosťou pri jednotlivých položkách vznikli odchýlky. Tieto odchýlky je ďalej nevyhnutné rozložiť, resp. analyzovať príčiny ich vzniku s následným hodnotením pozitívneho alebo negatívneho dopadu na zisk podniku.

1. Odchýlky výnosov

V prvom kroku je potrebné vyčísliť odchýlky výnosov podľa uvedených vzťahov v rámci ich klasifikácie. Následne je potrebné zhodnotiť ich charakter a identifikovať príčinu vzniku.

a) kvantitatívna odchýlka výnosov (zmena objemového parametra, teda veľkosti objednávok)

$$Oq = (Q_{skut} - Q_{plán}) \times P_{plán} \quad (1)$$

$$Oq = (320 \text{ obj.} - 278 \text{ obj.}) \times 1 \text{ 158,35 € / obj.} = + 48 \text{ 650,70 €}$$

Ako môžeme z vyššie uvedených výpočtov vidieť, kvantitatívna odchýlka výnosov je pozitívna, má priaznivý dopad na výsledok hospodárenia. Príčinou je vyšší počet skutočne realizovaných objednávok oproti plánu.

b) kvalitatívna odchýlka výnosov (zmena oceňovacieho parametra)

$$Op = (P_{skut} - P_{plán}) \times Q_{skut} \quad (2)$$

$$Op = (1 \text{ 045,31 € / obj.} - 1 \text{ 158,35 € / obj.}) \times 320 \text{ obj.} = - 36 \text{ 172,80 €}$$

Naopak kvalitatívna odchýlka výnosov má záporný charakter z dôvodu nižšej skutočnej priemernej predajnej ceny objednávky oproti jej plánovanej hodnote.

c) celková odchýlka výnosov

$$CO_{výnosov} = Oq + Op \quad (3)$$

$$CO_{výnosov} = 48 \text{ 650,70 €} + (-36 \text{ 172,80 €}) = 12 \text{ 477,90 €}$$

Celková odchýlka výnosov je po sčítaní čiastkových odchýlok pozitívna, a teda má pozitívny vplyv aj na výsledok hospodárenia podniku. Ide o kombináciu príčin objemového a cenového parametra spomínaných vyššie.

2. Odchýlky priamych nákladov

Podobným spôsobom je možné postupovať aj pri odchýlke priamych nákladov.

a) kvantitatívna odchýlka priamych nákladov

$$Oq = (Q_{plán} - Q_{skut}) \times P_{plán} \quad (4)$$

$$Oq = (278 \text{ obj.} - 320 \text{ obj.}) \times 1031,27 \text{ € / obj.} = - 43 \text{ 313,34 €}$$

b) kvalitatívna odchýlka priamych nákladov

$$Op = (P_{plán} - P_{skut}) \times Q_{skut} \quad (5)$$

$$Op = (1 \text{ 031,27 € / obj.} - 914,04 \text{ € / obj.}) \times 320 = + 37 \text{ 513,60 €}$$

c) celková odchýlka priamych nákladov

$$CO_{PN} = Oq + Op \quad (6)$$

$$CO_{PN} = (- 43 \text{ 313,34 €}) + 37 \text{ 513,60 €} = - 5 \text{ 799,74 €}$$

Celková odchýlka priamych nákladov je negatívna. Avšak jej čiastková cenová odchýlka má pozitívny vplyv na celkový výsledok hospodárenia z dôvodu nižšieho jednotkového ocenenia vstupnej obstarávacej ceny priameho nákladu. Množstevná odchýlka je však negatívna z dôvodu vyššieho počtu objednávok oproti plánu, čo znamená, že sa zvýšila spotreba.

3. Odchýlky režijných nákladov

Vzhľadom k tomu, že sme do systému riadenia odchýlok zakomponovali princíp kalkulácie podľa čiastkových aktivít, režijné náklady je nutné vyčíslieť pre každú aktivitu zvlášť. Pri výpočtoch sme vychádzali z uvedených vzťahov v rámci *odchýlok v podmienkach úplnej kalkulácie nákladov*. Pri **metóde pevného plánovania** nerozlišujeme náklady z hľadiska ich variability. Na začiatku plánovania sa stanoví plánovaným objem výroby ($Q_{plán}$), ktorý je obvykle vyjadrený výkonovou veličinou, t.j. napr. strojovými hodinami, počtom kusov a pod. Na základe takto stanoveného objemu výroby sa následne stanoví plán režijných nákladov ($RN_{plán}$). Podielom režijných nákladov a objemom výroby dostaneme sadzbu režijných nákladov pričom lineárne prepočítané náklady ($RN_{lin. prep.}$) vyjadríme prostredníctvom nasledujúceho vzorca (Rajnoha, 2011):

$$a) \text{ lineárne prepočítaný plán} = (RN_{\text{plán}}/Q_{\text{plán}}) \times Q_{\text{skut}} \quad (7)$$

RNlin. prepoč.1 (konzultácie) = $(2\,800,00 \text{ €/}560 \text{ h}) \times 590 \text{ h} = 2\,950,00 \text{ €}$
RNlin. prepoč.2 (inter. návrhy a viz.) = $(4\,614,96 \text{ €/}492 \text{ h}) \times 512 \text{ h} = 4\,802,56 \text{ €}$
RNlin. prepoč. 3 (spracov. obj.) = $(5\,701,78 \text{ €/}278 \text{ obj.}) \times 320 \text{ obj.} = 6\,563,20 \text{ €}$
RNlin. prepoč. 4 (dodanie prod.) = $(3\,735,20 \text{ €/}322 \text{ dod.}) \times 350 \text{ dod.} = 4\,060,00 \text{ €}$
RNlin. prepoč. 5 (sklad. produ.) = $(284,80 \text{ €/}32 \text{ sklad.}) \times 24 \text{ sklad.} = 213,60 \text{ €}$
RNlin. prepoč. 6 (predaj) = $(4\,243,50 \text{ €/}943 \text{ hod.}) \times 951 = 4\,279,50 \text{ €}$
RNlin. prepoč. 7 (doprava) = $(2\,597,40 \text{ €/}1998 \text{ km}) \times 2\,453 \text{ km} = 3\,188,90 \text{ €}$
RNlin. prepoč. 8 (montáž) = $(6\,659,40 \text{ €/}660 \text{ h}) \times 710 \text{ h} = 7\,163,90 \text{ €}$

Odchýlku následne stanovíme ako rozdiel skutočných a prepočítaných nákladov (Rajnoha, 2011):

$$b) \text{ odchýlka režijných nákladov} = RN_{\text{lin. prepoč.}} - RN_{\text{skut}} \quad (8)$$

ORN1 (konzultácie) = $2\,950,00 \text{ €} - 3\,286,30 \text{ €} = -336,30 \text{ €}$
ORN2 (inter. návrhy a viz.) = $4\,802,56 \text{ €} - 4\,879,36 \text{ €} = -76,80 \text{ €}$
ORN3 (spracov. obj.) = $6\,563,20 \text{ €} - 6\,131,20 \text{ €} = +432,00 \text{ €}$
ORN4 (dodanie prod.) = $4\,060,00 \text{ €} - 4\,067,00 \text{ €} = -7,00 \text{ €}$
ORN5 (sklad. prod.) = $213,60 \text{ €} - 178,56 \text{ €} = +35,04 \text{ €}$
ORN6 (predaj) = $4\,279,50 \text{ €} - 4\,450,68 \text{ €} = -171,18 \text{ €}$
ORN7 (doprava) = $3\,188,90 \text{ €} - 2\,502,06 \text{ €} = +686,84 \text{ €}$
ORN8 (montáž) = $7\,163,90 \text{ €} - 7\,589,90 \text{ €} = -426,00 \text{ €}$

Dôležité je podotknúť, že celková odchýlka režijných nákladov nerešpektuje kapacitnú odchýlku a proporcionalizuje fixné náklady, preto je potrebná korekcia o kvantitatívnu odchýlku (Fibírová, Šoljaková, 2011). Túto metódu je možné použiť len v podmienkach podniku, ktorý má fixné náklady strediska zanedbateľné a zároveň spravidla neprichádza k rozdielom medzi plánovaným a skutočným objemom výkonov. V podnikoch, v ktorých dochádza pravidelne k rozdielom medzi plánom a skutočnosťou, nie je možné využitie tejto metódy z dôvodu nemožnosti sledovania jednotlivých odchýlok výkonu, množstva a ani ceny.

$$c) \text{ doplnenie o kvantitatívnu odchýlku} Oq = (Q_{\text{plán}} - Q_{\text{skut}}) \times \text{sadzba } RN_{\text{plán}} \quad (9)$$

Oq1 (konzultácie) = $(560 \text{ hod.} - 590 \text{ hod.}) \times 2\,800,00 \text{ €/}560 \text{ hod.} = -150,00 \text{ €}$
Oq2 (inter. návrhy a viz.) = $(492 \text{ hod.} - 512 \text{ hod.}) \times 4\,614,96 \text{ €/}492 \text{ hod.} = -187,60 \text{ €}$
Oq3 (spracov. obj.) = $(278 \text{ obj.} - 320 \text{ obj.}) \times 5\,701,78 \text{ €/}278 \text{ obj.} = -861,42 \text{ €}$
Oq4 (dodanie prod.) = $(322 \text{ dod.} - 350 \text{ dod.}) \times 3\,735,20 \text{ €/}322 \text{ dod.} = -324,80 \text{ €}$
Oq5 (sklad. prod.) = $(32 \text{ sklad.} - 24 \text{ sklad.}) \times 284,80 \text{ €/}32 \text{ sklad.} = +71,20 \text{ €}$
Oq6 (predaj) = $(943 \text{ hod.} - 951 \text{ hod.}) \times 4\,243,50 \text{ €/}943 \text{ hod.} = -36,00 \text{ €}$
Oq7 (doprava) = $(1\,998 \text{ km} - 2\,453 \text{ km}) \times 2\,597,40 \text{ €/}1\,998 \text{ km} = -591,50 \text{ €}$
Oq8 (montáž) = $(660 \text{ hod.} - 710 \text{ hod.}) \times 6\,659,40 \text{ €/}660 \text{ hod.} = -504,50 \text{ €}$

$$d) \text{ celková odchýlka režijných nákladov} CO_{RN} = ORN + Oq \quad (10)$$

CO_{RN1} (konzultácie) = $-336,30 \text{ €} + (-150,00 \text{ €}) = -486,30 \text{ €}$

Celková výška odchýlky režijných nákladov čiastkovej činnosti „konzultácií so zákazníkmi“ je negatívna vo výške - 486,30 €, čo je spôsobené jednak vyššou spotrebou režijných nákladov tejto skupiny a tiež vyšším objemom rozvrhovej veličiny danej v celkovom počte hodín konzultácií so zákazníkmi oproti plánu.

CO_{RN2} (inter. návrhy a viz.) = $-76,80 \text{ €} + (-187,60 \text{ €}) = -264,40 \text{ €}$

Súhrnná odchýlka v rámci režijných nákladov čiastkovej činnosti „interiérové návrhy a vizualizácie“ je opäť negatívna vo výške - 264,40 €. Táto negatívna odchýlka je podobne ako v prípade predchádzajúcej činnosti spôsobená vyššou spotrebou nákladu, v tomto prípade na hodinu a taktiež vyšším realizovaným objemom aktivity v hodinách.

$$CO_{RN3} (\text{spracov. obj.}) = 432,00 \text{ €} + (- 861,42 \text{ €}) = - 429,42 \text{ €}$$

Pri činnosti „*spracovania objednávok*“ je celková výška odchýlky negatívna – 429,42 €, avšak čiastková odchýlka vplyvu ceny je pozitívna, pretože došlo k zníženiu ocenenia na jednotku, v tomto prípade na objednávku oproti prepočítanému plánu. Celková odchýlka je negatívna z dôvodu vyššieho počtu skutočne realizovaných objednávok oproti plánu.

$$CO_{RN4} (\text{dodanie prod.}) = - 7,00 \text{ €} + (- 324,80 \text{ €}) = - 331,80 \text{ €}$$

V rámci čiastkovej činnosti „*dodania produktov*“ sú čiastkové odchýlky negatívne, a teda i celková odchýlka je negatívna v hodnote – 331,80 €. Príčinu je možné opäť nájsť vo vyššej spotrebe režijných nákladov a vo vyššom objeme rozvrhovej veličiny – počte dodaní.

$$CO_{RN5} (\text{sklad. prod.}) = 35,04 \text{ €} + 71,20 \text{ €} = 106,24 \text{ €}$$

Celková odchýlka v rámci čiastkovej činnosti „*skupiny skladovania produktov*“ je pozitívna na úrovni 106,24 €, pričom i obe čiastkové odchýlky majú pozitívny charakter. Na jednej strane došlo k zníženiu režijných nákladov z dôvodu nižšieho ocenenia na jednotku a na druhej strane došlo taktiež k zníženiu počtu sledovaných aktivít skladovania produktov.

$$CO_{RN6} (\text{predaj}) = -171,18 \text{ €} + (- 36,00 \text{ €}) = - 207,18 \text{ €}$$

Pri čiastkovej aktivite „*predaja*“ môžeme vidieť negatívnu celkovú odchýlku vo výške – 207,18 €, ktorá ako aj pri iných aktivitách je zapríčinená vyššou spotrebou režijných nákladov, t.j. zvýšením ocenenia na jednotku a zvýšením počtu hodín predaja oproti plánu.

$$CO_{RN7} (\text{doprava}) = 686,84 \text{ €} + (- 591,50 \text{ €}) = 95,34 \text{ €}$$

Celková výška odchýlky režijných nákladov v skupine čiastkovej aktivity „*doprava*“ je pozitívna v hodnote 95,34 €. Čiastková odchýlka ceny má tiež pozitívny charakter, pretože došlo k zníženiu ocenenia na jeden kilometer. Celková odchýlka zároveň zahŕňa negatívnu kvantitatívnu odchýlku z dôvodu zvýšenia počtu najazdených kilometrov.

$$CO_{RN8} (\text{montáž}) = - 426,00 \text{ €} + (- 504,50 \text{ €}) = - 930,50 \text{ €}$$

V prípade odchýlky režijných nákladov za čiastkovú aktivitu „*montáž produktov*“ môžeme hovoriť o negatívnej odchýlke v celkovej výške – 930,50 €, ktorá je zapríčinená oboma čiastkovými odchýlkami. To znamená, že došlo k nárastu ocenenia na jednotku a tiež k vyššiemu objemu rozvrhovej veličiny, ktorá je daná počtom hodín.

Záver

Na základe princípov riadenia podľa odchýlok uvedených v prípadovej štúdii môže daný podnik efektívnejšie hospodáriť s nákladovými položkami, ktorých optimalizáciou môže dôjsť k vyššiemu a stabilnejšiemu výsledku hospodárenia. Zistenie príčin rozdielov medzi plánovaným a skutočným hospodárskym výsledkom či zistenie príčin čiastkových odchýlok, vyvodenie zodpovednosti za ich vznik je kľúčové. Postupnosť krokov analýzy vyžaduje vyčíslenie a zhodnotenie charakteru odchýlok výnosov a odchýlok priamych nákladov. Odchýlky režijných nákladov sme vypočítali prostredníctvom metódy pevného plánovania. Je dôležité poznamenať, že výhodnejšou metódou je metóda flexibilného plánovania, ktorá člení náklady na fixné a variabilné a súčasne zohľadňuje rôznu povahu režijných nákladov. Nevýhodou danej metódy je nemožnosť sledovania nákladov za výrobky, služby, resp. trhy. Túto nevýhodu odstraňuje metóda flexibilného plánovania v podmienkach kalkulácie neúplných nákladov, ktorá je vhodným nástrojom rozhodovania. Určitým negatívom pri implementácii daného systému je istá časová náročnosť na prípravu tejto koncepcie.

Použité zdroje

- FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. (2011). *Reporting. 3. rozšírené a aktualizované vydání*. GRADA Publishing a.s. Praha. 224 s. ISBN 978-80-247-2759-2.
- KRÁL, B. a kol. (2010). *Manažérske účtovníctví. 4. rozšírené a aktualizované vydání*. Management Press. Praha. 792 s. ISBN 978-80-7261-569-8.
- KUTÁČ, J., JANOVSÁ, K. (2012). *Podnikový controlling*. Technická univerzita Ostrava. Ostrava. 155 s. ISBN 978-80-248-2593-9.
- RAJNOHA, R. (2011). *Podnikové plánovanie a controlling v teórii a praxi manažmentu*. Technická univerzita vo Zvolene. Zvolen. 129 s. ISBN 978-80-228-2332-6.