

СИТУАЦИОННЫЙ КОНТРОЛЛИНГ: РАБОТА С ОТКЛОНЕНИЯМИ

Чернер Наталья,

доцент Московского авиационного института
(Государственного технического ун-та), к.э.н

Контроллинг подразделяется на стратегический, оперативный и диспозитивный или ситуационный. Если стратегический контроллинг координирует функции стратегического планирования и контроля, оперативный – обеспечивает менеджеров методической и информационной поддержкой для достижения запланированных целевых показателей, то ситуационный контроллинг обосновывает причины отклонений и помогает менеджменту вырабатывать корректирующие действия.

Суть ситуационного контроллинга определяется фразой «что делать, если дело делается неправильно» и заключается в регулировании исполнения оперативного и стратегического планов. То есть, подготавливает и предоставляет информацию о сомнительном успехе

запланированных и выполняемых мероприятий. Но в этом случае контроллинг решает постоянно две задачи — поставляет информацию менеджерам и непосредственно участвует в процессе менеджмента в качестве внутреннего консультанта (советника).

Цель ситуационного контроллинга — обоснование причин отклонений и совместно с менеджментом предприятия выработка корректирующих действий. Но анализ выявленных отклонений не может быть тотальным. Это нецелесообразно, поскольку процесс анализа отклонений может быть трудоемким, длительным по времени и затратным. Поэтому необходимо анализировать только существенные отклонения, критерии по которым устанавливает предприятие самостоятельно.

Таким образом, объектом ситуационного контроллинга являются релевантные отклонения, выданные как внутренними, так и внешними факторами, ставящие под сомнение достижение оперативных и стратегических целей предприятия. В этом и состоит отличие ситуационного контроллинга от стратегического и оперативного.

Факторный анализ

Анализ отклонений — основной инструмент оценки деятельности предприятия. Текущий контроль и анализ отклонений позволяют своевременно перенастроить систему управления: менеджер имеет возможность в любой момент воздействовать на протекающие процессы, не дожидаясь окончания периода, на который были разработаны цели и критерии, отражающие их.

Анализ отклонений и, в первую очередь, экономический анализ — это, пре-

жде всего, факторный анализ. Его цель — определение и детальная оценка каждой причины, каждого фактора, которые могут привести к возникновению отклонений.

Так, например, отклонения по затратам на производство продукции являются следствием изменения трех основных факторов: объема производства, цен на ресурсы и норм расхода ресурсов на единицу выпуска, причем обычно все факторы воздействуют одновременно.

Это можно объяснить следующим:

- не выдержаны запланированные объемы производства (вследствие изменения спроса на различные виды продукции или из-за различных трудностей, связанных с ее производством, как следствие — недостаток мощностей, нехватка оборотного капитала и пр.);
- изменились цены на сырье и материалы (в условиях нестабильности рынка чем глубже общеэкономический кризис, тем сложнее прогнозировать цены);
- произошли изменения норм расхода: их уменьшение (завышенные нормы были разработаны ранее для выполнения планов, спущенных «сверху») или увеличение (налицо перерасход материальных ресурсов — необходимо выявить причину и принять меры к ликвидации отклонений).

Для эффективного оперативного управления необходимо:

- выявить причины отклонений (определить, какие отклонения какими факторами вызваны;
- установить ответственность за произошедшее;
- принять решения, позволяющие избежать нежелательных отклонений в будущем). Для этого на практике используют метод цепных подстановок.

Метод цепных подстановок

Метод цепных подстановок дает следующие формулы отклонений фактических переменных затрат от плановых:

$$\begin{aligned}
 O \text{ (объем)} &= (Q_{\text{ф}} - Q_{\text{п}}) \times H_{\text{п}} \times C_{\text{п}}, \\
 O \text{ (цена)} &= O_{\text{ф}} \times (C_{\text{ф}} - C_{\text{п}}) \times H_{\text{п}}, \\
 O \text{ (норма)} &= O_{\text{ф}} \times C_{\text{ф}} \times (H_{\text{ф}} - H_{\text{п}}),
 \end{aligned}$$

где

O — отклонение;

Q — объем выпуска;

H — норма расхода ресурсов

(материалов, энергии и т.п.)
на единицу выпуска;

Ц — цена единицы ресурсов;

ф и п — индексы фактического или планового значений величин.

Подстановка начинается с количественных факторов (объем) и заканчивается качественными (нормы и цены). Посколь-

ку отклонения, вызванные совокупным влиянием факторов, при этом будут отнесены на счет качественных факторов, такой порядок подстановки увеличивает значимость качественных факторов.

Распределение отклонений между факторами можно представить в графическом виде (рис.).

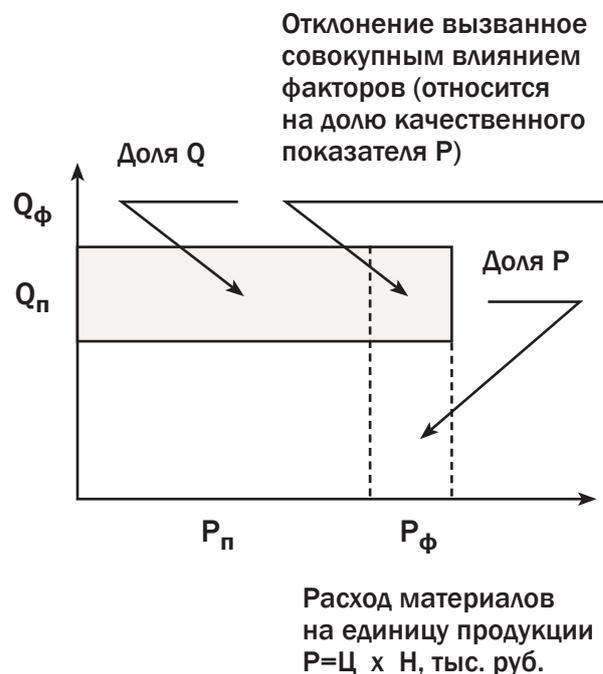


Рис. 1. Распределение отклонений между факторами

На основе расчета по методу цепных подстановок можно выявить виновников отклонений: например, начальник цеха фабрики отвечает за потери, вызванные отклонением фактического расхода ресурсов от нормы, но не несет ответственности за потери, вызванные удорожанием материалов.

Для постоянных затрат рассчитывают отклонение по общей сумме, причем каждый руководитель отвечает за ту часть постоянных расходов, на которую он реально может воздействовать:

$$O_{пз} = Z_{ф} - Z_{п},$$

где

$Z_{ф}$, $Z_{п}$ — фактические и плановые постоянные затраты.

Отклонения по объему производства можно разбить на две большие группы: отклонения по мощности и по эффективности.

Отклонение по мощности:

$$O_{м} = (C_{ф} - C_{п}) \times \Phi_{п},$$

где

$C_{ф,п}$ — стоимость (фактическая и плановая) основных фондов (количественный фактор);

Φ — фондоотдача

(качественный фактор).

Отклонение по фондоотдаче:

$$O = C_{ф} \times (\Phi_{ф} - \Phi_{п}).$$

ПРИМЕР

Предприятие, специализирующееся на производстве мебели, планировало выпустить и реализовать за месяц 100 шкафов по цене 100 тыс. руб. каждый (табл. 1). При этом, выручка должна была составить 10 млн руб.

Таблица 1. Нормы расхода основных материалов на изготовление одного шкафа и плановые цены на материалы

Наименование материала	Единица измерения	Норма расхода на один шкаф	Цена, руб.	Расход на выпуск шкафов	
				в натуральном выражении	в стоимостном выражении
пиломатериалы	м ³	0,4	110000	40	4 400 000
лаки	л	1,2	20 000	120	2 400 000

Итого:

- плановые переменные затраты составляют 6 800 000 руб. (4 400 000 + 2 400 000);
- постоянные затраты за тот же период планировались на уровне 2 000 000 руб.;
- плановая прибыль – 1 200 000 руб. (10 000 000 – 6 800 000 – 2 000 000).

Фактически предприятие произвело и реализовало 90 шкафов по плановым ценам. Фактическая выручка составила 9 000 000 руб. (90 x 100 000) (табл. 2)

Таблица 2. Фактический расход материалов на производство

Наименование материала	Единица измерения	Цена, руб.	Расход на выпуск шкафов	
			в натуральном выражении	в стоимостном выражении
пиломатериалы	м ³	105000	40,5	4 252 500
лаки	л	22 000	90	1 980 000

Итого:

- фактические переменные затраты — 6 232 500 руб. (4 252 500 + 1 980 000);
- постоянные затраты за тот же период составили 1 800 000 руб.;
- фактическая прибыль равна 967 500 руб. (9 000 000 – 6 232 500 – 1 800 000).

Расчет отклонений

Рассчитаем значения отклонений, вызванных различными факторами.

Отклонения по переменным затратам составили (-567 500 руб.):

- **по объему производства** (-680 000 руб.):
- пиломатериалы $O = (90 - 100) \times 0,4 \times 110\,000 = (-440\,000 \text{ руб.})$;
- лаки $O = (90 - 100) \times 1,2 \times 20\,000 = (-240\,000 \text{ руб.})$;
- **по ценам на материалы** (+36 000 руб.):
- пиломатериалы $O = 90 \times (105\,000 - 110\,000) \times 0,4 = (-180\,000 \text{ руб.})$;
- лаки $O = 90 \times (22\,000 - 20\,000) \times 1,2 = 216\,000 \text{ руб.}$;
- **по нормам расхода материалов** (+ 76 500 руб.),
в том числе, отклонения по прибыли:
- пиломатериалы $O = 90 \times 105\,000 (0,45 - 0,4) = 472\,500 \text{ руб.}$;
- лаки $O = 90 \times 22\,000 \times (1 - 1,2) = (-396\,000 \text{ руб.})$

Отклонение по постоянным затратам (-200 000 руб. = 1 800 000 – 2 000 000)

Отклонение по прибыли (-232 500 руб. = 967 500 – 1 200 000).

Таблица 3. Пример классификатора причин отклонений

Величина отклонения	Выявленные причины отклонения	Центр ответственности, определяющий причины отклонения	Код центра ответственности	Центр ответственности — виновник отклонения	Код центра ответственности — виновника

Для контроля и анализа отклонений необходимо разработать классификатор (табл. 3) возможных причин и возможных виновников отклонений. Каждому отклонению присваивается пятизначный код; первые три цифры — код ответственного за проставление шифра причины, последние две цифры — код виновника отклонений.

Коды отклонений проставляются в дополнительных лимитно-заборных картах.

Таким образом, появляется возможность контроля причин отклонений в момент их возникновения.

Задача контроллера — разъяснить менеджеру экономический смысл результатов сравнения плановых и фактических величин и оказать содействие ему в выработке корректирующих действий.

УП

РАБОТА С ОТКЛОНЕНИЯМИ: ФОРМУЛЫ РАСЧЕТА И ПОЯСНЕНИЯ

Таблица 4.

Показатель	Формула расчета	Экономический смысл
1. Отклонения по совокупным производственным затратам	$O_1 = Z_{\phi} - Z_{п}$, где Z — совокупные производственные затраты $O_1 = O_{11} + O_{12} + O_{13} + O_{14}$	Отличие фактических совокупных производственных затрат от планового уровня
1.1. Отклонения по материалам	$O_{11} = M_{\phi} - M_{п}$, где M — затраты на материалы $O_{11} = O_{111} + O_{112} + O_{113}$	Отличие фактических затрат на материалы от планового уровня

Таблица. Продолжение

1.1.1. Отклонения по объему выпуска	$O_{111} = C_n \times H_n \times (Q_f - Q_n)$, где C — цена за натуральную единицу материала (кг, м ³ и т.п.); H — норма расхода материала на единицу продукции в натуральных единицах; Q — объем выпуска	Экономия или перерасход затрат на материалы, вызванные отличием фактического объема выпуска от планового уровня
1.1.2. Отклонения по нормам расхода	$O_{112} = C_f \times (H_f - H_n) \times Q_f$	Экономия или перерасход затрат на материалы, вызванные отличием фактического расхода материалов на единицу продукции от нормативного (планового) уровня
1.1.3. Отклонения по цене на материалы	$O_{113} = (C_n - C_f) \times H_f \times Q_f$	Экономия или перерасход затрат на материалы, вызванные отличием фактической цены покупки материалов планового уровня
1.2. Отклонения по фонду оплаты труда	$O_{12} = З_f - З_n$, где $З$ — издержки на зарплату $O_{12} = O_{121} + O_{122} + O_{123}$	Экономия или перерасход по зарплате основных рабочих
1.2.1. Отклонения по объему выпуска	$O_{121} = З \times T_n \times (Q_f - Q_n)$, где $З$ — часовая ставка; T — трудоемкость единицы продукции	Экономия или перерасход по зарплате основных рабочих, вызванные отличием фактического выпуска от запланированного
1.2.2. Отклонения по ставке зарплаты	$O_{122} = T_n \times (З_f - З_n) \times Q_f$	Экономия или перерасход по зарплате основных рабочих, вызванные отличием фактической ставки оплаты труда от запланированной
1.2.3. Отклонения по производительности труда	$O_{123} = (T_f - T_n) \times З_n \times Q_f$	Экономия или перерасход по зарплате основных рабочих, вызванные ростом или падением фактической производительности труда по сравнению с плановым уровнем
1.3. Отклонения по переменным общепроизводственным расходам	$O_{13} = P_{varf} \times P_{varn}$, где P_{var} — переменная часть общепроизводственных расходов $O_{13} = O_{131} + O_{132}$	Отличие фактических переменных общепроизводственных расходов от их планового уровня
1.3.1. Отклонения по объему выпуска	$O_{131} = (Q_f - Q_n) \times p_n$, где p — переменные расходы на единицу выпуска	Экономия или перерасход по переменным общепроизводственным расходам, вызванные отличием фактического объема выпуска от планового уровня
1.3.2. Отклонения по ставке переменных расходов	$O_{132} = Q_f \times (p_f - p_n)$	Экономия или перерасход по зарплате основных рабочих, вызванные отличием фактической ставки переменных общепроизводственных расходов в расчете на единицу продукции от запланированного уровня

Таблица. Окончание

1.4. Отклонения по постоянным общепроизводственным и общехозяйственным расходам	$O_{14} = P_{const\phi} - P_{constn}$, где P_{const} — величина общепроизводственных или общехозяйственных расходов	Экономия или перерасход по общехозяйственным или общепроизводственным расходам
2. Отклонения по выручке от реализации	$O_2 = V_{\phi} - V_n$, где V — чистая выручка $O_2 = O_{21} - O_{22}$	Опережение или отставание фактического объема выручки от запланированного
2.1. Отклонения по объему реализации	$O_{21} = C_n \times (Q_{\phi} - Q_n)$, где Q — объем выпуска; C — цена за единицу продукции	Опережение или отставание фактического объема выручки от запланированного, вызванные отличием фактического объема реализованной продукции в натуральном выражении от запланированного
2.2. Отклонения по ценам реализации	$O_{22} = (C_{\phi} - C_n) \times Q_{\phi}$	Опережение или отставание фактического объема выручки от запланированного за счет отличия фактических цен реализации от плановых
3. Отклонения по издержкам реализации и обращения	$O_3 = K_{\phi} - K_n$, где K — издержки реализации и обращения $O_3 = O_{31} + O_{32}$	Экономия или перерасход по издержкам реализации и обращения
3.1. Отклонения по переменным издержкам реализации и обращения	$O_{31} = K_{var\phi} - K_{varn}$, где K_{var} — переменные издержки реализации и обращения $O_{31} = O_{311} + O_{312}$	Экономия или перерасход по переменным издержкам реализации и обращения
3.1.1. Отклонения по переменным издержкам реализации и обращения по объему выпуска	$O_{311} = (Q_{\phi} - Q_n) \times K_{удп}$, где $K_{уд}$ — ставка переменных издержек реализации и обращения на единицу продукции	Экономия или перерасход по переменным издержкам реализации и обращения, вызванные отличием фактического объема выпуска от планового уровня
3.1.2. Отклонения по ставке переменных издержек реализации и обращения на единицу продукции	$O_{312} = Q_{\phi} \times (K_{уд\phi} - K_{удn})$	Экономия или перерасход по зарплате основных рабочих, вызванные отличием фактической ставки переменных издержек реализации и обращения на единицу продукции от планового уровня
3.2. Отклонения по постоянным издержкам реализации и обращения	$O_{32} = K_{const\phi} - K_{constn}$, где K_{const} — постоянные издержки реализации и обращения	Экономия или перерасход фактических постоянных издержек реализации и обращения от их планового уровня