

МАСТЕР-КЛАСС

АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ

Сергей Фалько,

Исполнительный директор Некоммерческого партнерства
«Объединение Контроллеров», профессор, д.э.н

Эффективное управление предприятием требует постоянного контроля и анализа плановых и фактических показателей деятельности, с целью объяснения причин отклонения, если они возникают, и разработки мер по их устранению.

Традиционное понимание контроля заключается в сравнении плановых и фактических значений контролируемых величин. Если план не выполняется, то принимаются различные меры по обязательному выполнению плановых заданий. Руководители, допустившие невыполнение плана, подвергаются наказанию и всячески стимулируются к соблюдению плановой дисциплины.

Контроль в системе контроллинга предполагает не только сравнение плана и факта, но и объяснение причин отклонения. Контроль направлен не на поиск виновного лица, а на выявление причин, обусловивших полученное отклонение. Иногда невыполнение плановых заданий приносит предприятию гораздо меньше убытков, чем их 100% выполнение. Например, если в связи с непредвиденным ухудшением конъюнктуры рынка фактические продажи начали снижаться, то выполнение плана производства на 100% приведет к убыткам, так как на складе образуется излишек готовой продукции, который представляет собой не что иное как омертвленные оборотные средства, которые снижают реальный уровень доходности предприятия.

Таким образом, контроль в системе контроллинга заключается в сопоставлении плановых и фактических величин с ситуацией, складывающейся на рынке. В контроллинге вопрос о выполнении плана формулируется так: «Было ли выполнение (невыполнение) плана в сегодняшних условиях экономически целесообразным или нет?» При этом под экономической целесообразностью понимается приближение к поставленной стратегической цели.

Допустим, если в качестве стратегической цели выбрано достижение определенного уровня отдачи на инвестированный капитал, то надо посмотреть, к чему приводит, например, увели-

МАСТЕР-КЛАСС

чение запасов готовой продукции или дебиторских задолженностей с одновременным увеличением оборота по сравнению с планом. Если отдача на инвестированный капитал растет, то такое отклонение следует приветствовать и наоборот.

Контроллеры обладают достаточно обширным инструментарием оценки и анализа отклонений по различным областям деятельности предприятия.

Рассмотрим на конкретном примере один из инструментов анализа и выработки корректирующих мероприятий.

▼ Пример

Предмет контроля: Запас готовой продукции на складе на I полугодие.

Плановый запас на год: 700 ед. изд. на сумму 75000.

Фактический запас на год составил 1000 ед. изд. на сумму 110000.

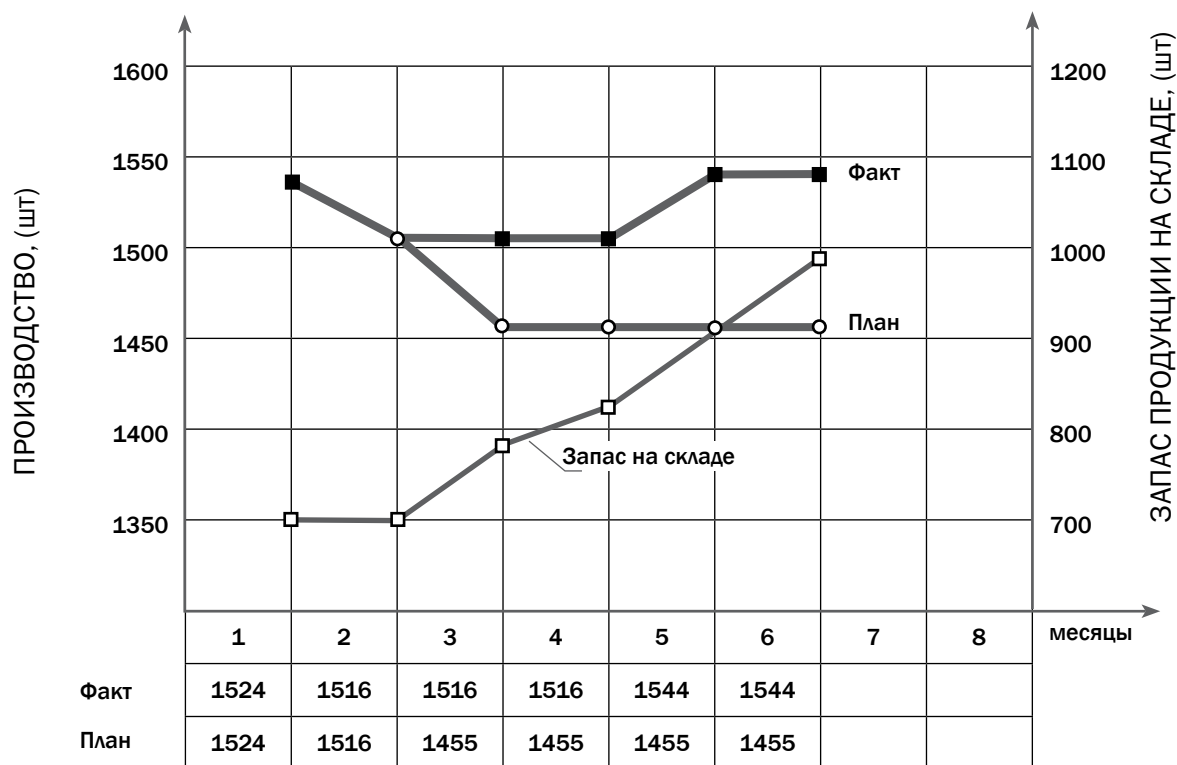
Отклонение плана от факта в натуральном исчислении составило

$(1000 - 700) = 300$ ед. изд.; в процентах 42,86%.

Отклонение в стоимостном выражении составило

$(110000 - 75000) = 35000$; в процентах 46,67%.

Допустимое отклонение $\pm 10\%$



Графики изменения объемов производства
и запасов готовой продукции на складе

МАСТЕР-КЛАСС

Результаты анализа отклонений:

1. Уже в феврале отдел маркетинга спрогнозировал уменьшение спроса на 6%. Несмотря на это план производства не был скорректирован и производственные подразделения продолжали выпуск по ранее составленному плану. Это означает, что с марта месяца производилось примерно на 4% больше продукции, чем продавалось, что и привело к превышению запасов готовой продукции по сравнению с запланированным уровнем.
2. В мае и июне производство выполняло с заделом часть долгосрочного заказа, объясняя создание задела готовой продукции тем, что летом наступает сезон отпусков у рабочих. В этот период превышение факта над планом составило более 6%, что еще более увеличило запас продукции на складе (см. график).

Влияние отклонений на другие сферы деятельности предприятия:

- а) произошло дополнительное (сверхплановое) связывание капитала в обороте на сумму 35000 практически на полгода;
- б) если принять, что процент на вложенный капитал равен 10% (как правило, процент принимают равным депозитным ставкам по вкладам в надежные банки и процентным ставкам по казначейским обязательствам), то косвенные потери от замораживания капитала за полгода составят:
$$((35000 \times 10\%) / 100\%) \times 0,5 = 17500;$$
- в) при дальнейшем увеличении запасов могут потребоваться дополнительные складские площади, что будет связано с дополнительными инвестициями;
- г) для урегулирования объемов производства могут возникнуть проблемы у отдела кадров в связи с возможным сокращением рабочего дня.

Предложения по уменьшению отклонений:

1. Предложить отделу продаж ввести временно торговые скидки, чтобы ускорить оборачиваемость запасов и освободить «замороженные» средства для рефинансирования производства.
2. Снизить объем производства на 5%.
3. Рекомендовать службам маркетинга и продаж более часто встречаться с клиентами с целью выяснения будущих потребностей, чтобы можно было более точно планировать будущие заказы.

Естественно, что предложения о скидке и снижении объемов производства на определенную величину должны опираться на конкретные расчеты и не противоречить выбранной стратегии. Кроме того, предложения по изменению показателей оборота и издержек не должны снижать рентабельность инвестированного капитала предприятия.

МАСТЕР-КЛАСС

К числу распространенных инструментов контроллера относится сравнение плана и факта по различным схемам:

- сравнение на основе неизменной плановой базы по затратам;
- сравнение на основе гибкой плановой базы по затратам.

Сравнение плана и факта на основе неизменной плановой базы по затратам удобно проводить в табличной форме.

Таблица. Типичная схема сравнения плана и факта на основе неизменной плановой базы по затратам

	План	Факт	Отклонения	
			Абсолютные	%
Объем сбыта, шт.	12 000	13 600	(+) 1 600	(+)13,3
Цена за шт., д.е.	2,49	1,99	(-) 0,50	(-) 20,1
Выручка, д.е.	29 880	27 064	(-) 2 816	(-) 9,4
— Затраты, д.е.	24 000	25 160	(-) 1 160	(-) 4,8
= Прибыль	5 880	1 904	(-) 3976	(-) 67,6

В контроллинге принято обозначать :

- (+) — позитивное отклонение;
 (—) — негативное отклонение.

Эта схема анализа отклонений основывается на том принципе, что независимо от объема сбыта, в качестве базы для сравнения остаются плановые затраты. Хотя вполне вероятно, что для реалистичного сравнения плана и факта при росте объема сбыта такая схема будет неприемлимой.

Реальная картина

Разберемся на основе данных таблицы, что же произошло на предприятии.

В надежде повысить выручку, было принято решение о снижении цены за изделие с 2,49 до 1,99. Но на практике эта цель не была достигнута: фактическая выручка оказалась ниже плановой на 2816 д.е.

Если бы контроллер начал обсуждение с руководителем подразделения, ответственным за отклонение по затратам, то скорее всего он получил бы приблизительно следующий ответ: «Вы, господин контроллер, сравниваете груши с яблоками. Как можно сравнивать фактические и плановые затраты, если объем сбыта вырос!». Это аргумент. Поэтому контроллер должен преобразовать плановую базу по затратам, то есть перейти к гибкой плановой базе.

Для этого необходимо разделить затраты на переменные и постоянные. Фактически достигнутые объем сбыта (13 600) и цена (1,99) превращаются в задание.

МАСТЕР-КЛАСС

Задание по удельным переменным затратам остается таким же, как и в старом плане:

Сумма переменных затрат (15600) / Объем сбыта (12000) = 1,30.

Фиксированные затраты в задании также остаются на прежнем уровне, так как они практически не зависимы от объема сбыта.

	План	Задание (План*)	Факт	Отклонения от задания	
				Абсолютные	%
Объем сбыта, шт.	12 000	13 600	13 600		
Цена за шт. д.е	2,49	1,99	1,99		
Перем. затраты /шт.	1,30	1,30	1,20	(+)0,1	(+) 7,7
Выручка, д.е	29 880	27 064	27 064		
— Перем. Затраты, д.е	15 600	17 680	16 320	(+) 1360	(+) 7,7
— Пост. затраты, д.е	8 400	8 400	8 840	(-) 440	(-) 5,2
= Прибыль, д.е	5 880	984	1 904	(+) 920	(+) 93,5

Если сравнить Задание (План*) с фактом после разделения затрат на постоянные и переменные, то видна уже другая картина, а, следовательно, интерпретация результатов по затратам будет другой.

По схеме сравнения на неизменной базе было видно, что ответственный руководитель превысил затраты на 1160 единиц. Однако после пересчета отклонений по гибкой схеме оказалось, что руководителю удалось сократить переменные затраты на 1 360 ед. (удельные снизились до 1,20). То есть, все в порядке. Правда фактические постоянные затраты превысили задание. Но постоянные затраты, как правило, отражают состояние организационной структуры и инфраструктуры предприятия, на которые руководитель производства практически не имеет влияния.

Таким образом, применение контроллером обоснованного инструмента анализа отклонений обеспечила прозрачность результатов и справедливость оценки результатов.