

АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ — ОСНОВНОЙ ИНСТРУМЕНТ ОЦЕНКИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Т.А. Нестерова

Нижегородский государственный университет

Анализ отклонений наряду с причинами, вызвавшими их, а также выработкой корректирующих мероприятий относится к числу важнейших задач оперативного контроллинга. Представлены виды отклонений, факторы возникновения, оценка и анализ отклонений, возникающих в производственной среде.

К числу важнейших задач оперативного контроллинга относятся: контроль над исполнением бюджета предприятия, установление отклонений, анализ причин, вызвавших отклонения, выработка корректирующих мероприятий.

В результате бюджетирования устанавливаются плановые значения контролируемых величин, в качестве которых могут выступать количественные параметры деятельности предприятия, выраженные в натуральных и стоимостных показателях, а также качество, сроки и т.д. Объем контролируемых величин с целью выявления отклонений и анализа их причин устанавливается экономической целесообразностью, определяемой через соотношение выгоды, получаемой от устранения причин отклонения, и затрат на их выявление. Возможен частичный контроль наиболее значимых величин, выявленных на основе ABC-анализа.

Фактические значения контролируемых величин выявляются на основе данных статистического, финансового и управленческого учета на предприятии.

Обязательное условие сопоставления плановых и фактических величин — их содержательная однородность, которая, в принципе, должна быть обеспечена на стадии планирования. Кроме того, все плановые единицы предприятия — цехи, отделы и т.д. — должны работать в единой информационной базе данных, признаваемой всеми участниками процесса контроля и анализа, чтобы избежать конфликтов, вызванных неоднозначным пониманием терминов.

Отклонения являются следствием изменения трех основных факторов: Объемы производства, цен на ресурсы и норм расхода 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 трудностей, связанных с ее производством, - недостаток мощностей, нехватка оборотного капитала и пр.);
- изменились цены на ресурсы (в условиях нестабильности рынка сложно прогнозировать цены);
- произошли изменения норм расхода: уменьшение (завышенные нормы были разработаны ранее для выполнения планов, спущенных «сверху»), увеличение (налицо перерасход ресурсов — необходимо выявить причину и принять меры к ликвидации отклонений).

Отклонения плановых и фактических величин могут возникать по всем параметрам, определенным в бюджете:

- стоимостные параметры — затраты, доходы с оборота, маржинальная прибыль, поступления, выплаты, дебиторские и кредиторские задолженности, капитал и т.п.;

- параметры организационной структуры — места возникновения затрат, продуктовые и региональные дивизионы, закупочные, производственные, сбытовые, проектные подразделения и т.п.;
- временные параметры — дни, недели, месяцы, кварталы, годы.

Различают следующие виды отклонений.

Абсолютные отклонения — это разница, получаемая путем вычитания одной величины из другой, что является выражением сложившегося положения вещей между плановыми и фактическими параметрами. Определенную проблему вызывает знак абсолютного отклонения. Принято, что если отклонение позитивно влияет на прибыль предприятия, то его исчисляют со знаком «плюс». Относительно формальной математики такой подход считается некорректным, поэтому иногда возникает непонимание между специалистами. В связи с этим в практике исчисления абсолютных отклонений иногда используют не экономический, а математический подход: рост фактического оборота по сравнению с плановым обозначают знаком «плюс», а уменьшение фактических издержек по сравнению с плановыми — знаком «минус».

Относительные отклонения рассчитываются по отношению к другим величинам и выражаются в процентах. Чаще всего относительное отклонение исчисляется по отношению к более общему показателю или параметру. Применение относительных отклонений повышает уровень информативности проводимого анализа и позволяет более отчетливо оценить изменения.

Селективные отклонения предполагают сравнение контролируемых величин во временном разрезе: квартал, месяц и даже иногда день. Сравнение контролируемых величин за определенный месяц текущего года с тем же месяцем предыдущего года может быть гораздо информативнее сравнения с предыдущим месяцем рассматриваемого планового периода.

Кумулятивное отклонение. Суммы, исчисленные нарастающим итогом (кумулятивные суммы), и их отклонения позволяют оценить степень достижения за прошедшие периоды (месяцы) и возможную разницу к концу планового периода (года). Возникающие в отдельных периодах случайные колебания параметров деятельности предприятия могут привести к значительным отклонениям на коротком отрезке времени. Кумуляция позволяет компенсировать случайные отклонения и более точно выявить тренд.

Отклонения во временном разрезе. Для контроллинга типичным является сравнение план — факт. Отклонения определяются на основании сравнения бюджетных и фактически реализованных значений контролируемых параметров. Для аналитических целей может представлять интерес сравнение фактически реализованных значений планового периода с фактами соответствующего предыдущего периода (предыдущего месяца, года). Такой подход к исчислению отклонений особенно важен при негативных отклонениях плановых величин от фактических. Появляется возможность стать на твердую почву фактов вместо опоры на плановые или желаемые цифры.

Оба подхода к сравнению: план — факт и факт — факт опираются на статистику прошлого и позволяют уменьшить отклонения в будущем. На основе результатов анализа отклонений может быть составлен другой прогноз или ожидание результатов на конец планового периода. Сравнение планового результата на конец года с прогнозируемым или ожидаемым с учетом происходящих изменений во внешней среде или внутри предприятия позволяет получить отклонение типа план — желаемый результат, что дает возможность более глубоко исследовать

причины, влияющие на развитие бизнеса в будущем. При этом подходе сравниваются планы, разработанные в начале периода, и потребности современного момента. Простая экстраполяция прошлого на будущее, результаты которой часто используются при традиционном подходе к планированию, может привести к существенным ошибкам. В современных условиях будущее следует просматривать не через призму статистических экстраполяционных прогнозов, а путем изучения текущих отклонений и анализа причин их возникновения.

В задачу контроллера не входит тотальный анализ всех возникших отклонений. Даже если абсолютная или относительная величина отклонения какого-либо параметра очень значительна, то это вовсе не повод немедленно заняться ее анализом, оценкой и корректировкой. Необходимо выяснить, является ли данное отклонение случайным или регулярным. В случае если отклонение носит разовый характер и не играет значительной роли относительно достижения целевой прибыли, то выполнять анализ бессмысленно.

Существенность, значимость отклонений определяется их весомостью в общей величине затрат и результатов предприятия. Оценивается это обстоятельство, как правило, влиянием на прибыль, но могут быть использованы и другие варианты (доля в обороте, изменение рентабельности и т.д.). Таким образом, можно проанализировать влияние элементарных факторов на результат, а также элементарных факторов на интегральные промежуточные. Отклонения можно вычислять для целых категорий, таких, как общие затраты основных материалов, для любых групп внутри категорий, каждой статьи затрат. На практике для этих целей используют метод цепных подстановок [1, с. 87].

Возникающие отклонения должны взвешиваться по определенным критериям. Остановимся на некоторых из них.

Оценка по допустимым пределам. Анализ отклонения следует проводить, если отклонение какого-либо параметра бюджета, например месячная заработная плата или кумулятивная сумма издержек на персонал, выходит за установленные допустимые границы. Для оценки селективных отклонений обычно используют линейные пределы, которые определяются либо в процентах, либо в абсолютных величинах. Например, если установлен допустимый предел отклонений по месяцам 10%, то анализу следует подвергать те месяцы, где отклонение как в «плюс», так и в «минус» превысило заданную величину. Для кумулятивных отклонений используются нелинейные предельные ограничения, которые в графическом изображении имеют форму воронки, сужающейся к концу планового периода. Это объясняется следующим: месячные колебания тем менее действенны, чем длиннее период накопления сумм, однако при этом возрастает необходимость в более «тонком» регулировании.

Оценка отклонений по влиянию на прибыль. Величина процентного отклонения отдельного параметра в первую очередь свидетельствует о качестве планирования и бюджетной дисциплине, но практически ничего не говорит о степени влияния на прибыль. Данный подход предполагает ранжирование параметров, влияющих на прибыль, как в позитивном, так и негативном направлениях.

Анализ и оценка отклонений не должны выполняться механически во всех случаях: когда причины отклонений очевидны, необходимость в детальном исследовании отпадает. Напротив, незначительное и непонятное на первый взгляд отклонение может заслуживать тщательного исследования, так как в результате могут быть выявлены признаки и тенденции, которые в будущем могут привести к большим проблемам.

Задача контроллера, прежде всего, заключается в подготовке данных о величине отклонений и проведении анализа. Он не только определяет значение и причину отклонения, но и вырабатывает рекомендации по его устранению (если оно нежелательно) или усилению (если оно благоприятно). При значительных отклонениях, превышающих допустимые границы, контроллер подключает для анализа соответствующие функциональные подразделения, ответственные за выявленные отклонения. Контроллеры и менеджеры должны совместно определить и признать сферы ответственности, закрепляемые за подразделениями.

При установлении ответственных за возникшие отклонения необходимо учитывать реальную возможность влияния подразделения на полученный результат.

При анализе отклонений следует различать контролируемые и неконтролируемые причины. Неконтролируемые причины отклонений связаны с изменениями во внешней среде. Предприятие в состоянии в определенной мере влиять на контролируемые причины. Отклонения чаще всего возникают либо из-за ошибок при планировании, либо из-за ошибок, связанных с реализацией плана. Ошибки при планировании могут быть вызваны такими причинами как недостаточность информации, недостоверность прогноза развития, неподходящие методы планирования.

В рамках системы контроллинга различают анализ отклонений, ориентированный на прошлое и перспективный анализ.

На практике чаще встречается, естественно, анализ, связанный с прошлой деятельностью, осуществляемый, главным образом, с целью контроля и поиска виновных. Перспективный анализ имеет пока не столь широкое распространение. Его основной целью является выявление прогнозных отклонений по показателям, которыми контролируется степень достижения целей предприятия, и выявление причин, по которым они могут возникнуть с тем, чтобы заранее выработать корректирующие мероприятия.

Таким образом, анализ отклонений направлен на постоянное обеспечение адекватности системы, проведения ее пересмотра и модернизации согласно изменениям, происходящим в производственной среде.

Литература

1. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 279 с.
2. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примаков, С.Г. Фалько. 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 256 с.
3. Алексеева Е.В., Иванова Н.Ю. Нормативный учет и управление по отклонениям // Контроллинг, 2003. № 8–9.