

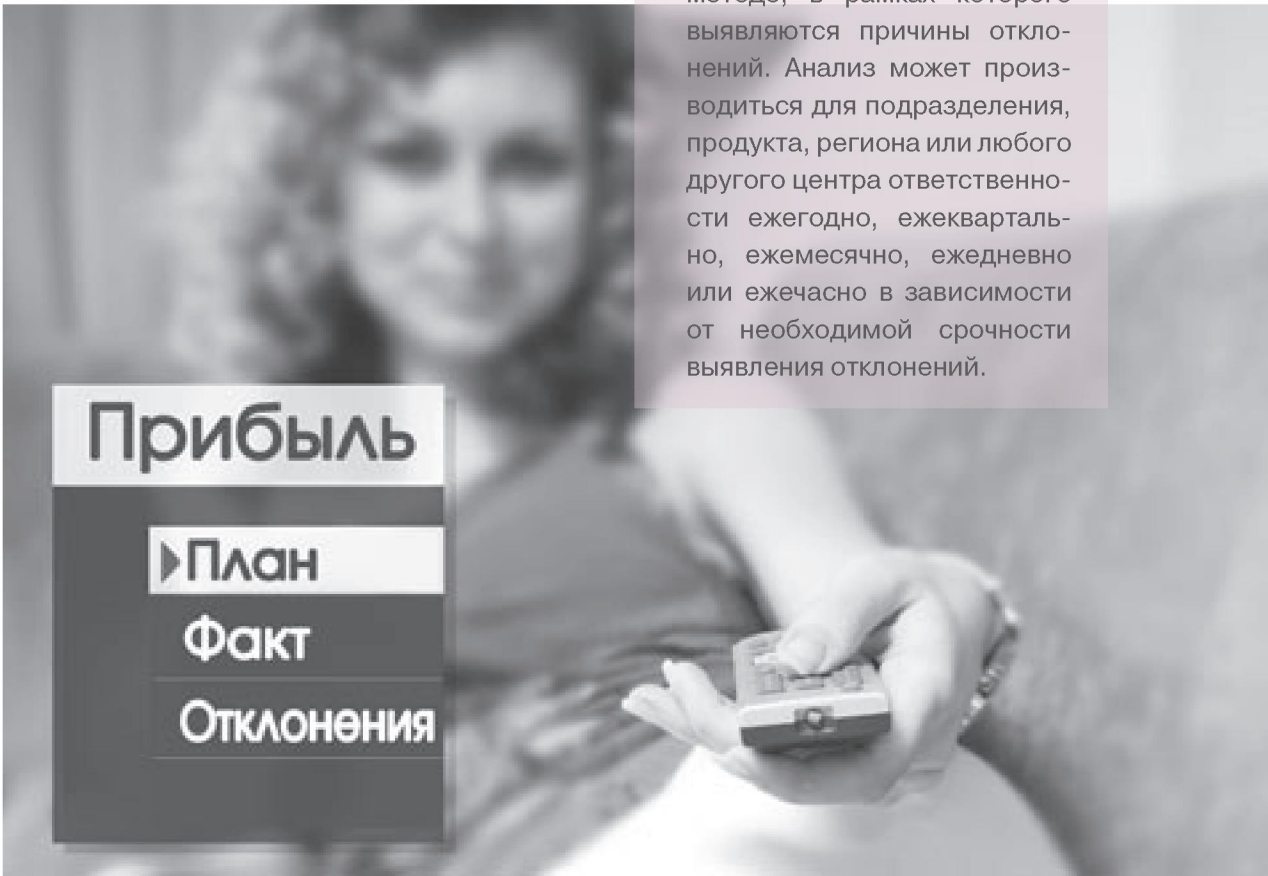
ПРИБЫЛЬ: ПОЧЕМУ ФАКТ ОТЛИЧАЕТСЯ ОТ ПЛАНА?

Елена МЕЛКИХ
Экономист

Контроль выполнения плановых показателей, связанный с анализом отклонений, – неотъемлемая часть управленческой деятельности. Какие показатели контролировать и с какой периодичностью, определяет само предприятие. Но в любом случае прибыль – это основной контрольный показатель, т.к. анализ отклонений в прибыли, складывающихся из отклонений объема продаж и совокупных затрат, относится к оценке деятельности предприятия в целом.

Как с помощью статичных и гибких бюджетов контролировать возникшие отклонения, а с помощью расчета отклонений выяснить, почему фактические результаты отличаются от запланированных?

План-фактный анализ представляет собой сопоставление фактических результатов с плановыми в конце планового периода. Основан план-фактный анализ на факторном методе, в рамках которого выявляются причины отклонений. Анализ может производиться для подразделения, продукта, региона или любого другого центра ответственности ежегодно, ежеквартально, ежемесячно, ежедневно или ежечасно в зависимости от необходимой срочности выявления отклонений.

A grayscale photograph of a woman smiling and holding a calculator. Overlaid on the image is a dark gray menu box with white text. The menu has a title 'Прибыль' and three items: 'План', 'Факт', and 'Отклонения'.

Прибыль

▶ План

Факт

Отклонения

Что в зоне контроля?

Прибыль предприятия зависит от огромного количества внешних и внутренних факторов.

Внешние факторы, такие как спрос на рынке, инфляция, ставки налогов, находятся вне управленческого контроля, предприятие на них повлиять не может. Например, в начале периода планирования прогнозирование объема продаж может основываться на анализе спроса и предложения на рынке. Однако из-за реальных конкурентных условий фактический объем продаж может быть намного меньше, что неблагоприятно скажется на величине фактической прибыли. Соответствующее отклонение в объеме продаж может рассматриваться как ошибка планирования, а не как проблема выполнения работ. Однако было бы слишком категорично утверждать, что объем продаж находится вне управленческого контроля. Скорее, «объем продаж» как пограничный фактор между рынком и внутренней средой предприятия является частично контролируемым фактором.

Внутренние факторы, относящиеся к ассортиментной политике, к затратам на производство и реализацию, лежат в сфере управленческого контроля, поэтому именно за их счет ликвидируются отклонения от запланированной величины прибыли.

Анализ отклонений в прибыли по продажам

Можно выделить два направления анализа отклонений в прибыли: отклонения по продажам и отклонения по затратам. В этой статье представлена технология анализа отклонений в прибыли в части объема продаж. Все расчеты выполнены при допущениях:

- предприятие занимается выпуском рабочей одежды (табл. 1);
- продукция выпускается и полностью реализуется в отчетном периоде;
- расчет прибыли производится относительно маржинального дохода:

$$\text{Прибыль} = \text{Маржинальный доход} - \text{Постоянные затраты.}$$

Таблица 1. Плановые и фактические данные

Изделия	Трудо- емкость единицы изделия (t) нормо-ч		Норма расхода мате- риала (нр), м		Часовая тарифная ставка (ЧТС), тыс. руб.		Цена мате- риала, (цм) тыс. руб.		Объем выпуска (продаж) (v), шт.		Цена реали- зации (ц), тыс. руб.	
	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт
Халат синий х/б	3	3,5	1	1,2	3	3	10	12	20	21	35	32
Куртка х/б	4	4	2	2,2	3	3	10	12	22	22	51	52
Итого	—	—	—	—	—	—	—	—	42	43	—	—

Запланированные показатели приводятся в статичном и гибком бюджетах и являются основой для последующей оценки результатов деятельности предприятия.

Ключевым отличием гибкого бюджета от статичного является то, что при разработке гибкого бюджета используется фактический объем выпуска (продаж) продукции, а при разработке статичного бюджета – плановый уровень выпуска (продаж).

В бюджет по прибыли входят показатели выручки и затрат. Уровень детализации определяется по желанию. В примере отклонения в прибыли рассматриваются в разрезе продуктов по показателям выручки, переменных, постоянных затрат и маржинального дохода (табл. 2, 4). Для выполнения план-фактного анализа учет фактических данных должен производиться по выбранным при планировании показателям (табл. 3).

Таблица 2. План по прибыли (статичный бюджет)
тыс. руб.

Показатель	Расчет на основе планового объема продаж	Халат синий х/б	Куртка х/б	Итого
Объем продаж, шт.	V_n	20	22	42
Выручка	$B_n = V_n \cdot B_n$	700	1 122	1 822
Переменные затраты, в т.ч.:	$ПрЗ_n = M_n + 3П_n$	443	796	1 239
основные материалы	$M_n = V_n \cdot нр_n \cdot цм_n$	200	440	640
зарплата рабочих	$3П_n = V_n \cdot t_n \cdot ЧТС_n \cdot 1,35$	243	356	599
Маржинальный доход	$МД_n = B_n - ПрЗ_n$	257	326	583
Постоянные затраты	$ПсЗ_n$	—	—	500
Прибыль	$П_n = МД_n - ПсЗ_n$	—	—	83

Таблица 3. Фактические данные

тыс. руб.

Показатель	Расчет на основе планового объема продаж	Халат синий х/б	Куртка х/б	Итого
Объем продаж, шт.	V_{ϕ}	21	22	43
Выручка	$B_{\phi} = V_{\phi} \cdot B_{\phi}$	672	1 144	1 816
Переменные затраты, в т.ч.:	$ПрЗ_{\phi} = M_{\phi} + 3П_{\phi}$	600	937	1 537
основные материалы	$M_{\phi} = V_{\phi} \cdot нр_{\phi} \cdot цм_{\phi}$	302	581	883
зарплата рабочих	$ЗП_{\phi} = V_{\phi} \cdot t_{\phi} \cdot ЧТС_{\phi} \cdot 1,35$	298	356	654
Маржинальный доход	$МД_{\phi} = B_{\phi} - ПрЗ_{\phi}$	72	207	279
Постоянные затраты	$ПсЗ_{\phi}$	–	–	524
Прибыль	$П_{\phi} = МД_{\phi} - ПсЗ_{\phi}$	–	–	-245

Таблица 4. План по прибыли (гибкий бюджет)

тыс. руб.

Показатель	Расчет на основе планового объема продаж	Халат синий х/б	Куртка х/б	Итого
Объем продаж, шт.	V_{ϕ}	21	22	43
Выручка	$B_{гб} = V_{\phi} \cdot ц_{\phi}$	735	1122	1857
Переменные затраты, в т.ч.:	$ПрЗ_{гб} = M_{гб} + 3П_{гб}$	465	796	1262
основные материалы	$M_{гб} = V_{\phi} \cdot нр_{\phi} \cdot цм_{\phi}$	210	440	650
зарплата рабочих	$ЗП_{гб} = V_{\phi} \cdot t_{\phi} \cdot ЧТС_{\phi} \cdot 1,35$	255	356	612
Маржинальный доход	$МД_{гб} = B_{гб} - ПрЗ_{гб}$	480	326	595
Постоянные затраты	$ПсЗ_{\phi}$	–	–	500
Прибыль	$П_{гб} = МД_{гб} - ПсЗ_{\phi}$	–	–	95

Оценка отклонений в прибыли производится по уровням. Каждый последующий уровень детализирует предыдущий (см. схему 1).

На уровне 0 сравнивается минимальное количество величин, а именно фактическая и запланированная прибыль. На этом уровне получают общее отклонение прибыли в целом по предприятию, т.к. в примере постоянные затраты по видам продукции не распределяются (строка «Прибыль» табл. 5).

На уровне 1 оцениваются отклонения прибыли предприятия с точки зрения доходов и затрат в целом за период. Рассчитанные отклонения по показателям называются отклонениями от статичного бюджета (табл. 5). Непосредственно отклонение прибыли определяется как сумма отклонений составляющих показателей (расчет ориентирован на тип влияния отклонения на целевой показатель – если отклонение благоприятно влияет на прибыль, то в расчетах его величина отражается со знаком «+», если неблагоприятно – со знаком «–»):

$$\Delta П(\text{объем}) = \Delta B + \Delta ПрЗ + \Delta ПсЗ = -6 + (-298) + (-24) = -328 \text{ тыс. руб.}$$

или

$$\Delta П(\text{объем}) = \Delta B + \Delta ПрЗ + \Delta ПсЗ = -6 + (-298) + (-24) = -328 \text{ тыс. руб.}$$

На этом уровне уже можно сделать выводы о благоприятном или неблагоприятном влиянии на прибыль отклонений в разрезе продуктов и отдельных показателей по продуктам. Анализируя данные граф 4, 7, 10 в таблице 5, можно сказать, что благоприятно на прибыль повлияло лишь отклонение по выручке продукта «куртка» (знак «+»). Все остальные виды отклонений оказали неблагоприятное влияние (знак «–») на совокупную прибыль.

Для того чтобы выявить причины отклонений, полученных на уровне 1, следует обратиться к гибкому бюджету. На уровне 2 отклонение от статичного бюджета разделяется на отклонение от гибкого бюджета (разница между фактическим результатом и показателем по гибкому бюджету в разрезе показателей)

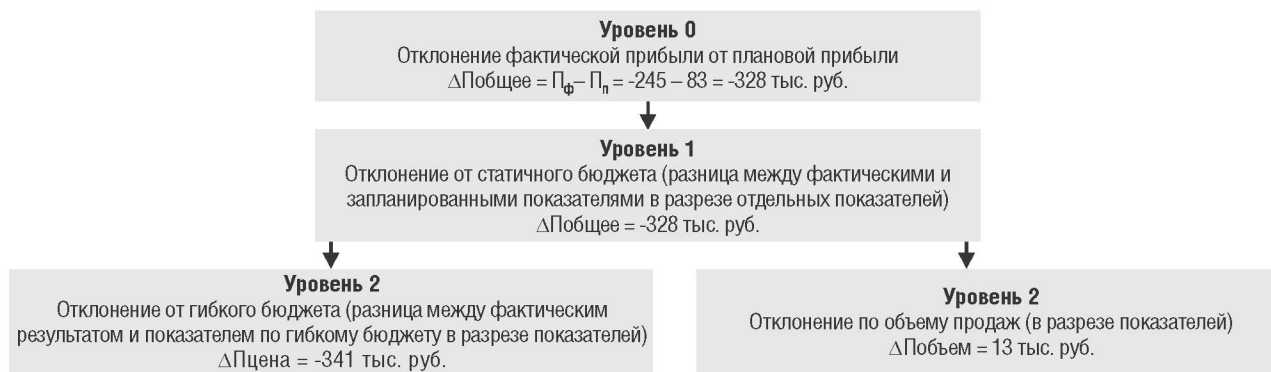


Схема. Расчет отклонений в прибыли

Таблица 5. Отклонения от статичного бюджета (или отклонение факта от плана)

тыс. руб.

Показатель	Халат синий х/б			Куртка х/б			Итого		
	факт	план	откл.	факт	план	откл.	факт	план	откл.
1	2	3	4 = 2 – 3	5	6	7 = 5 – 6	8 = 2 + 5	9 = 3 + 6	10 = 8 – 9
Объем продаж, шт.	21	20	1	22	22	0	43	42	1
Выручка	672	700	-28 (-)	1 144	1 122	22 (+)	1 816	1 822	-6 (-)
Переменные затраты, в т.ч.:	600	443	157 (-)	937	796	141 (-)	1 537	1 239	298 (-)
основные материалы	302	200	102 (-)	581	440	141 (-)	883	640	243 (-)
зарплата рабочих	298	243	55 (-)	356	356	0	654	599	55 (-)
Маржинальный доход	72	257	-185 (-)	207	326	-119 (-)	279	583	-304 (-)
Постоянные затраты	–	–	–	–	–	–	524	500	24 (-)
Прибыль	–	–	–	–	–	–	-245	83	328

Таблица 6. Отклонения от гибкого бюджета и объема продаж по продуктам

тыс. руб.

Показатель	Халат синий х/б					Куртка х/б				
	Факт	Гибкий бюджет	Отклонение от гибкого бюджета	Статистический бюджет	Отклонение по объему продаж	Факт	Гибкий бюджет	Отклонение от гибкого бюджета	Статистический бюджет	Отклонение по объему продаж
1	2	3	4 = 2 – 3	5	6 = 3 – 5	7	8	9 = 7 – 8	10	11 = 8 – 10
Объем продаж, шт.	21	21	0	20	1	22	22	0	22	–
Выручка	672	735	-63 (-)	700	35 (+)	1 144	1 122	22 (+)	1 122	–
Переменные затраты, в т.ч.:	600	465	135 (-)	443	22 (-)	937	796	141 (-)	796	–
основные материалы	302	210	92 (-)	200	10 (-)	581	440	141 (-)	440	–
зарплата рабочих	298	255	43 (-)	243	12 (-)	356	356	0	356	–
Маржинальный доход	72	270	-198	257	13	207	326	-119	326	–

Таблица 7. Отклонения от гибкого бюджета и объема продаж по предприятию

тыс. руб.

Показатель	Факт	Гибкий бюджет	Отклонение от гибкого бюджета	Статистический бюджет	Отклонение по объему продаж	Отклонение от статичного бюджета
1	2	3	4 = 2 – 3	5	6 = 3 – 5	7 = 4 + 6
Объем продаж, шт.	43	43	0	42	1	1
Выручка	1 816	1 857	-41 (-)	1 822	35 (+)	-6 (-)
Переменные затраты, в т.ч.:	1 537	1 262	276 (-)	1 239	22 (-)	298 (-)
основные материалы	883	650	233 (-)	640	10 (-)	243 (-)
зарплата рабочих	654	612	43 (-)	599	12 (-)	55 (-)
Маржинальный доход	279	595	-317 (-)	583	13 (+)	-304 (-)
Постоянные затраты	524	500	24 (-)	500	–	24 (-)
Прибыль	-245	95	-341	83	13	-328

бюджету) и отклонение по объему продаж, которое появляется из-за того, что фактический уровень продаж отличается от планового. Результаты расчета отклонений представлены в таблице 6 – отклонения в разрезе продуктов и в таблице 7 – отклонения в целом по предприятию. Поскольку постоянные затраты не распределяются по продуктам, то отклонения таблицы 6 рассчитываются до показателя «маржинальный доход».

Отклонения от гибкого бюджета вызваны ценовыми факторами. Причины, вызывающие отклонения в прибыли по таблицам 6, 7, соответствуют показателям. Так, изменение показателя «основные материалы» по продукту «халат» в сторону увеличения неблагоприятно влияет на прибыль, уменьшая ее на 92 тыс. руб. (отклонения от гибкого бюджета) из-за того, что фактическая цена закупки 12 тыс. руб. превысила плановую

цену на 2 тыс. руб. Неблагоприятное отклонение от гибкого бюджета в выручке от реализации продукта «халат» уменьшило прибыль предприятия на 63 тыс. руб. вследствие отличия плановой цены реализации 35 тыс. руб. от фактической – 32 тыс. руб. Аналогичные выводы можно сделать по каждому показателю, который включен в расчет прибыли.

Детализация расчетов отклонений в прибыли зависит от желания выявить влияние отдельных факторов на прибыль предприятия.

Другими словами, дальнейшие расчеты отклонений должны отвечать на вопрос: какие факторы, влияющие на выручку и затраты, вызвали благоприятное отклонение в прибыли в размере 13 тыс. руб., а какие – неблагоприятное отклонение в прибыли на 341 тыс. руб.?

Окончание следует.