

АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТЬЮ ПРОДУКЦИИ ДИВЕРСИФИЦИРУЕМОГО МЕЛКОСЕРИЙНОГО МАШИНОСТРОИТЕЛЬНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

В.А. Елисеев, В.В. Коробова

Рассмотрены особенности бюджетирования на машиностроительном предприятии с многономенклатурным мелкосерийным производством, а также предложены элементы формализации процессно-ориентированного управления себестоимостью в условиях диверсификации этого предприятия.

Ключевые слова: управление, себестоимость, машиностроение, диверсификация.

В большинстве случаев проведения диверсификации предприятия его бюджет прорабатывается на предынвестиционной стадии. За период, прошедший со времени разработки бюджета, рыночные условия могут измениться и тогда фактические результаты становятся несопоставимыми с бюджетом. Это противоречие пытаются разрешить посредством корректировки бюджета с учетом изменений внешней среды; такая практика обычно называется созданием гибкого (адаптивного или вариабельного) бюджета.

Теоретически гибкий бюджет должен быть полезен, но многие способы составления подобных бюджетов на практике привносят больше проблем, чем их решают, потому что они ориентированы в основном на внутренние факторы. Например, может существовать несколько вариантов расширения рынка сбыта с разными стратегическими последствиями. Так, неожиданный рост может быть вызван интенсивной рекламной кампанией, либо успешными мерами по стимулированию продаж, либо снижением цен конкурентами. Поэтому не следует считать, что рост объемов реализации предприятия можно прогнозировать пропорционально этому временному расширению рынка, но тогда в перспективе предприятие может потерять свою долю рынка, уступив ее конкурентам. В этой ситуации нужно искать ответы на угрозы, создаваемые новыми инициативами конкурентов, но чаще внутренние управленческие отчеты не в состоянии сигнализировать о возникшей проблеме. На предприятиях, не имеющих гибкого бюджета, ежемесячные бухгалтерские отчеты, очевидно, будут показывать, что уровень продаж превышает бюджетные показатели, несмотря на потенциальную угрозу сокращения доли рынка.

По существу не меняет положение составление набора бюджетов, опирающихся на различные сценарии развития рыночной ситуации. Если ситуация меняется, должен вступить в силу соответствующий вариант бюджета, который предусматривает подходящие управленческие решения. При этом каждый из бюджетов является статичным. Недостаток подобного подхода состоит в невозможности предусмотреть все вероятные сценарии развития событий и в инертности перехода производственной подсистемы от одного варианта к другому.

Вместе с тем, статичные бюджеты, составленные по предприятию в целом и по его отдельным структурным единицам, позволяют осуществлять анализ и управление по отклонениям бюджетных и фактических показателей при реализации планов.

На основе информации о функциональных областях и величинах отклонений прогнозируемых и фактических объемов производства, реализации, затрат и цен, о технологических этапах, о центрах формирования затрат и о структуре ассортимента конечной продукции может составляться гибкий бюджет, связующий статичный бюджет и фактические результаты хозяйственной деятельности предприятия.

Основная цель составления гибких бюджетов — детализация и анализ отклонений фактических показателей от бюджетных, а также контроль и корректировка плановых нормативов. Гибкий бюджет — это часть многоуровневого анализа отклонений и инструмент управления

по отклонениям. Отклонения — предмет рассмотрения и реагирования для корректировки параметров деятельности предприятия.

Требуемая информация представляет собой многомерную матрицу отклонений, предполагающую извлечение данных из нее в любом сочетании (например, по затратам на материалы в составе цены каждого вида продукции в связи с возрастанием спроса, по изменению оптовых скидок поставщиком или по изменению норм расхода в связи с проведенным техобслуживанием оборудования).

Систематизация отклонений величин производственных и финансовых показателей позволяет своевременно корректировать не только текущие (оперативные) управленческие решения, но также цели и задачи более высокого уровня. То есть, гибкий бюджет (в отличие от статичного) может являться элементом стратегического управления.

В отличие от статичного гибкий бюджет предусматривает не жесткое планирование абсолютных показателей, а их пересчет и приведение к фактическому объему продаж или производства на основе удельных нормативов. Гибкий бюджет должен позволять оперативно оценивать затраты и финансовые результаты при любом объеме реализации. Поэтому для его разработки важна не только детализация затрат по традиционным (сметным) элементам, но и их разделение на переменные, постоянные и смешанные, для которых необходимы количественные характеристики (ставка затрат) — удельные по видам работ (на единицу объема выпуска по структуре ассортимента) и соответствующие предельные (на единицу прироста объема выпуска) затраты.

При гибком бюджетировании не устанавливаются жесткие финансовые показатели по абсолютным величинам. Альтернативой является обоснование нормативов (удельных и предельных величин) по всем элементам финансовых затрат и поступлений, а также по звеньям технологической цепи. Пересчет на основе этих нормативов абсолютных величин финансовых результатов позволяет гибко и оперативно «подстраивать» бюджет (поквартально или даже ежемесячно) к фактическому уровню активности, который имеет место в течение планового периода [1].

Для пересчета абсолютных величин финансовых результатов, помимо нормативов, необходимо установить количественные зависимости вида: «объем производства — переменные затраты и выручка — цена» (по каждой позиции ассортимента). Для этого можно использовать предельные (или приростные) характеристики затрат и спроса на основе оценки (по фактическим данным или экспертным путем) изменения переменных затрат (CV_i), если интенсивность выпуска i -го вида продукции (Δv_i) повысится (уменьшится) на минимально возможную (по технологическим условиям) величину, равную:

$$MC_i(\Delta v_i) = \Delta CV_i / \Delta v_i. \quad (1)$$

Технико-технологические и организационные условия производства определяют вид функции $MC(\Delta v_i)$. Возможны следующие варианты:

– удельные (единичные) затраты не зависят от объема выпуска, т.е. предельные затраты равны постоянной величине k , а $MC(\Delta v_i) = k$; тогда изменение переменных затрат прямо пропорционально объему выпуска $\Delta CV_i = k \Delta v_i$;

– удельные затраты зависят от объема выпуска линейно, а предельные затраты равны $MC(\Delta v_i) = k \Delta v_i$; тогда изменение переменных затрат зависит от квадрата объема выпуска $\Delta CV_i = k \Delta v_i^2$;

– удельные затраты зависят от объема выпуска нелинейно, т. е. предельные затраты равны $MC(\Delta v_i) = k \Delta v_i^{b+1}$, а $\Delta CV_i(\Delta v_i) = k \Delta v_i^{b+1}$; для этого случая возможны два варианта (во-первых, прирост затрат опережает прирост объема выпуска, при этом $b > 0$, и, во-вторых, прирост затрат меньше прироста объема выпуска; при этом $-1 < b < 0$).

Такую же предельную характеристику можно получить и для выручки ($MB_i(\Delta q_i) = \Delta CB_i / \Delta q_i$) при изменении спроса на минимальную величину под влиянием цены или

других факторов. То есть гибкий бюджет базируется на знании того, как выручка или издержки ведут себя в диапазоне изменений объемов производства и реализации продукции (табл. 1).

Используя зависимости $\Delta CV_i (\Delta v_i)$ и $\Delta B_i (\Delta q_i)$, нетрудно оценить абсолютные значения переменных затрат и выручки для любых объемов (или их изменений) производства и спроса, что и реализует концепцию гибкого бюджета по разработке планов для различных уровней деловой активности. Гибкий бюджет показывает, каким образом, меняя объем выпуска и реализации, можно воздействовать в нужном направлении на объемы затрат и выручки.

После корректировки бюджета можно оценивать отклонения плановых и фактических показателей, устраняя тем самым влияние нерегулируемых факторов и сосредоточивая усилия на выявлении причин и ликвидации отклонений, возникающих за счет регулируемых факторов.

Таблица 1

**Коэффициенты составляющих переменных затрат
(в зависимости от объема выпуска конечной продукции)**

Статьи, элементы затрат	Причина изменения удельных и предельных затрат	Коэффициенты элемента затрат
Материалы		
Требуемый объем	Нормы расхода возрастают при росте интенсивности выпуска продукции (брак, отходы)	$b > 0$
Стоимость закупки	Оптовая скидка увеличивается дискретно при росте партии	$b = -1, \dots, 0$
Стоимость поставки	Транспортные расценки обычно не меняются	$b = 0$
Стоимость хранения	Расценки возрастают при увеличении загрузки складской площади	$b > 0$
Оплата труда		
Основная заработная плата	Ставки возрастают при росте интенсивности выпуска (оплата работы в сверхурочное время, выходные, праздничные дни)	$b > 0$
Дополнительная заработная плата	Ставки возрастают при увеличении производительности труда	$b > 0$
Премияльная оплата труда	Имеет место при превышении плановых финансовых показателей деятельности предприятия	$b > 0$
Эксплуатация оборудования		
Стоимость энергетических ресурсов, ГСМ, запчастей	Расценки возрастают при росте интенсивности работы (оплата работы в сверхурочное время, выходные, праздничные дни)	$b > 0$
Стоимость техобслуживания, текущего ремонта	Требуется переналадка, диагностика, профилактика оборудования. Частота текущих ремонтов возрастает (поломки, износ)	$b > 0$

Так как фактические продажи будут, вероятно, отличаться от плановых (по статичному бюджету), гибкий бюджет представляет больше вариантов объемов продаж, поскольку обеспечивает данными изучение последствий изменения объемов выручки или издержек. Корректировки производятся по окончании единичного календарного периода. Выполнение или невыполнение той или иной бюджетной статьи определяется лишь при сравнении фактических расходов с скорректированными планами, а не с первоначально запланированными.

С помощью гибкого бюджета можно связать между собой статичный бюджет и фактические результаты, приведя их к прочим равным условиям (т. е. к единому объему производства и продаж) и сравнить нормативные удельные показатели (цены, издержки) с фактическими. Данный бюджет основан на приведении статей доходов и расходов к различным объемам производства и продаж, т. е. он рассчитан для различных уровней деловой активности. Благодаря этому гибкий бюджет может являться средством планирования динамики затрат, выручки и прибыли при различных объемах, в которых отображение этой взаимосвязи простыми аналитическими формулами (или системами уравнений) невозможно [2].

Одной из причин сложности бюджетирования на предприятии с многономенклатурным мелкосерийным производством (например, в ЗАО «Экспериментально-механический завод», г. Москва) является большое разнообразие видов выпускаемой продукции и, как следствие, сложность и трудоемкость информационного и нормативного обеспечения составления планов по себестоимости ассортимента выпуска. В отмеченном ЗАО в качестве разрешения этой трудности первоначально пошли по пути укрупнения планирования в двух измерениях:

- по группам номенклатуры (ассортиментным группам);
- по группам клиентов (заказчиков, покупателей).

Укрупнение плана до ассортиментных групп (во-первых, это оборудование для механической обработки металла – станки токарные, машины для снятия фасок и др., и, во-вторых, – грузоподъемные машины и механизмы – полиспасты, тали, гидродомкраты, кран-балки) сократило количество плановых позиций более чем в два раза. В рамках диверсификации предприятия выбрано новое направление, связанное с машинами и механизмами по транспортировке жидких и твердых материалов, в частности, насосов высокого давления. Этот вид продукции технологически связан с существующим ассортиментом и не требует больших капитальных затрат в техническое переоснащение предприятия. А расширение ассортимента и обеспечение его прибыльности потребовало совершенствования управления себестоимостью на основе системы бюджетирования.

На большинстве предприятий процесс бюджетирования начинается с составления плана продаж, на основании которого формируются операционные и финансовые бюджеты. В позаказном производстве, где каждый продукт уникален, составить бюджет продаж в натуральном выражении практически невозможно. Поэтому до 2008 г. в ЗАО отсутствовала система бюджетирования, из-за чего нельзя было достоверно планировать стоимость выполнения заказов и финансово-хозяйственную деятельность в целом по предприятию. Создание системы бюджетирования осложнялось рядом факторов, связанных со спецификой работы ЗАО, а именно:

- основной объем производства определяется выполнением разовых заказов;
- количество модификаций выпускаемой продукции практически неограниченно;
- срок выполнения отдельного заказа – от нескольких дней до нескольких недель или месяцев.

Такая специфика производственного процесса соответствует мелкосерийному позаказному типу производства, при котором использовать традиционную систему бюджетирования, предполагающую формирование операционных и финансовых бюджетов на основе бюджета продаж (составленного в натуральном выражении) невозможно, поскольку нельзя с достаточной достоверностью определить, какая продукция и в каком объеме будет реализована.

Отсутствие системы бюджетирования не только усложняло процесс управления финансово-хозяйственной деятельностью ЗАО в целом, но и не позволяло создать эффективное управление себестоимостью и ценообразованием. Стоимость заказов рассчитывалась по продажам на основании себестоимости материалов и наценок (нормы прибыли на заказ). Данные расценки определялись экспертным путем и не были связаны ни с системой нормирования, ни с системой бюджетирования. Порядок расчета стоимости заказов не обеспечивал достоверной оценки затрат по заказам и не позволял контролировать достижение заданной рентабельности выполнения как отдельных заказов, так и по предприятию в целом. В результате плановая рентабельность принимаемых заказов составляла не менее 25%, а фактическая не превышала 10%. Поэтому размер наценки, включаемой в стоимость заказа, часто определялся с запасом, что должно было компенсировать вероятные убытки, вызванные низкой точностью калькулирования. Это привело к тому, что услуги ЗАО для части заказчиков стали более дорогими по сравнению с предложениями конкурентов.

ЗАО стало остро нуждаться в достоверном расчете плановой себестоимости заказов и контроле возникающих отклонений показателей планового финансового потока. При управлении себестоимостью многономенклатурного производства контролировать отклонения важно не только в рамках отдельных заказов, а по всем производственным процессам. Поэтому было решено внедрить гибкое (адаптивное) бюджетирование в сочетании с его процессно-ориентированной направленностью. Процессно-ориентированное бюджетирование предполагает, что наряду с базовым бюджетом (на основании которого формируются все операционные и финансовые бюджеты), имеется вспомогательный, который является планом выполняемых работ в разрезе основных производственных и управленческих процессов. Если обычный статичный или гибкий бюджет лишь констатирует промежуточные и конечные финансовые результаты производственной деятельности, то процессно-ориентированный бюджет содержит данные (описания производственных и организационно-управленческих мероприятий и необходимые финансовые средства) для исполнения основного бюджета с минимальными отклонениями. То есть, процессно-ориентированный бюджет является механизмом практической реализации финансового управления предприятия, позволяющим приблизить создаваемую в основном бюджете модель производственной деятельности к изменяющимся условиям. Процессно-ориентированный бюджет рассматривается в роли механизма, который позволяет реализовывать ресурсы основного бюджета наиболее близко к идеальному плану, при ведении производственно-сбытовой деятельности в условиях неопределенной, меняющейся рыночной среды. Наличие второй составляющей (процессно-ориентированного бюджета) позволит обосновывать экономическую эффективность заказов и деятельность предприятия в целом не только при идеальной схеме (с точки зрения конечного результата), но и принимая во внимание организационно-управленческий механизм, обеспечивающий реализацию результатов [3].

Предлагается в ходе разработки инвестиционного проекта диверсификации предприятия (на прединвестиционной стадии) включать в процессно-ориентированный бюджет систему управленческих мероприятий, корректирующих отрицательные отклонения фактических и плановых показателей. Проведение таких мероприятий минимизирует влияние неизбежных неблагоприятных факторов и позволит с высокой вероятностью получить (на производственной стадии проекта диверсификации) фактические показатели эффективности близкие к требуемым (табл. 2).

Чтобы подобная система органично функционировала как элемент менеджмента и приносила положительный результат (в виде снижения отклонений финансовых показателей проекта от требуемых, планируемых), необходимо, чтобы она предусматривала заблаговременное создание условий и возможностей (прежде всего финансовых и временных) для осуществления оперативных управленческих мероприятий. Реализуется предлагаемый экономико-управленческий механизм созданием постоянно функционирующей системы управленческого учета в ходе реализации инвестиционного проекта диверсификации производст-

Таблица 2

**Сравнение традиционного (статичного или гибкого)
и процессно-ориентированного бюджетирования**

Традиционное (статичное или гибкое) бюджетирование	Процессно-ориентированное бюджетирование
Составление базового бюджета проекта ориентированного на статьи затрат	Составление бюджета проекта, ориентированного на технологические стадии и этапы (процессы) производства. Составление компенсационного бюджета проекта для обеспечения целевых параметров базового бюджета
Фиксирование отклонений фактических параметров исполнения от плановых параметров базового бюджета	Анализ причин и классификация вероятных отклонений фактических параметров от плановых показателей
Анализ причин свершившихся отклонений фактических параметров от плановых показателей	Прогнозирование вероятных величин отклонений фактических параметров от плановых базового бюджета
Принятие оперативных решений по исправлению ситуации и корректировке базового бюджета	Оценка потребности в дополнительных ресурсах для компенсации негативных отклонений. Обоснование эффективного состава отклонений и уровня их компенсации
Корректировка базового бюджета	Выработка компенсирующих мероприятий, минимизирующих негативные отклонения
Реализация решений по исправлению последствий отклонений	Реализация компенсирующих мероприятий, не допускающих развитие негативных отклонений
Пересмотр базового бюджета с учетом действий по исправлению последствий отклонений	Корректировка базового бюджета при большой доле некомпенсируемых отклонений

ва. При неблагоприятном развитии событий из-за неконтролируемых факторов рыночной конъюнктуры такая система способствует задействованию средств и соответствующих управленческих решений, направленных на минимизацию отрицательных экономических последствий. Предлагаемая система управленческого учета в инвестиционном проекте должна позволять:

- оперативно фиксировать фактические отклонения стоимостных и временных параметров реализации от плановых;
- оценивать явные и выявлять скрытые причины этих отклонений во внешней и внутренней среде проекта;
- предвидеть к каким результатам приведет накопление мелких отклонений и на сколько изменятся расчетные показатели эффективности проекта;
- разрабатывать управленческие мероприятия оперативного и стратегического характера по ликвидации причин и минимизации отклонений фактических и плановых параметров проекта.

В матричном виде базовый статичный бюджет представляет собой совокупность таблиц: финансовых поступлений F_t и капитальных или текущих производственных затрат K_t , распределенных во времени и по статьям затрат, которые имеют составляющие с неопределенными (на предынвестиционной стадии) величинами:

$$F_{\tau} = \begin{bmatrix} F_{1\tau} \\ F_{2\tau} \\ \dots \\ F_{T\tau} \\ F_{T'\tau} \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} \Delta F_1 \\ \Delta F_{2\tau} \\ \dots \\ \Delta F_{T\tau} \\ \Delta F_{T'\tau} \end{bmatrix}, \quad K_{\tau} = \begin{bmatrix} K_{1\tau} \\ K_{2\tau} \\ \dots \\ K_{T\tau} \\ K_{T'\tau} \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} \Delta K_{1\tau} \\ \Delta K_{2\tau} \\ \dots \\ \Delta K_{T\tau} \\ \Delta K_{T'\tau} \end{bmatrix}, \quad F_{\tau} = K_{\tau}, \quad (\tau=1, \dots, N),$$

где τ – момент времени вступления в силу очередного исполнительного бюджета; N – количество исполнительных бюджетов (пересмотров базового) за фактическую продолжительность инвестиционной стадии проекта $T' = T + \Delta T$; ΔF , ΔK – превышение фактических поступлений и расходов бюджета над базовыми в t -й период.

Суммирование величин базовых инвестиций с их фактическими отклонениями означает обязательность корректировки базового бюджета, с выделением дополнительных финансовых средств для покрытия удорожания.

Формализация процессно-ориентированного бюджета в матрично-векторном виде представляет собой совокупность таблиц (финансовых поступлений F_{Tj} и капитальных или текущих затрат K_{Tj} , распределенных как во времени, так и по звеньям производственно-технологической цепи выпуска продукции: закупка, заготовка ресурсов, обработка на j -м этапе технологического цикла) и принимает вид:

$$F_j = \begin{bmatrix} F_{1j}, F_{c1j} \\ F_{2j}, F_{c2j} \\ \dots \\ F_{Tj}, F_{cTj} \\ F_{T'j}, F_{cT'j} \end{bmatrix}, \quad K_j = \begin{bmatrix} K_{1j} + f_{1j}, K_{c1j} \\ K_{2j} + f_{2j}, K_{c2j} \\ \dots \\ K_{Tj} + f_{Tj}, K_{cTj} \\ K_{T'j} + f_{T'j}, K_{cT'j} \end{bmatrix}, \quad K_{cTj} \leq F_{cTj}, j=1, \dots, m.$$

Суммирование инвестиционных расходов на диверсификацию K_{Tj} с суммами, требуемыми для функционирования системы управленческого учета f_{Tj} , выражает обязательный характер этих затрат для реализации процессно-ориентированного бюджетирования. И напротив, суммы дополнительных инвестиций на компенсацию отклонений K_{cTj} не имеют обязательного характера (расходятся только по мере необходимости), поэтому они не суммируются с базовыми инвестициями, а лишь ставятся им в соответствие.

Отсутствие вектора индексов ($\tau = 1, \dots, N$) означает, что вместо непрерывного пересчета и пересмотра исполнительных бюджетов, сопровождающих традиционное бюджетирование, предлагаемый метод переносит управленческую деятельность в плоскость аналитической работы по выявлению и разработке действий по минимизации отклонений.

В ходе проекта диверсификации ЗАО управление себестоимостью производства реализовано на основе предложенной системы процессно-ориентированного бюджетирования. Были выделены основные этапы планирования деятельности предприятия: продажи, производственные и закупочные затраты, складские и другие расходы. Каждый из этапов включает реализующие технологические процессы, в том числе процессы управления.

Обычно **план продаж** формируется в натуральных единицах, что позволяет рассчитывать стоимостные объемы, исходя из цен на продукцию и темпов их роста, планировать загрузку оборудования, нормировать прямые затраты по видам продукции. ЗАО пришлось отказаться от формирования плана продаж в натуральном выражении, поскольку требования покупателя по каждому заказу уникальны, а при изменении любого технического параметра продукции стоимость конечной продукции будет различна. Поэтому бюджет продаж на предприятии формируется в стоимостном выражении по ассортиментным группам. Размер выручки определяется на основании аналогичного показателя предшествующего периода (месяца).

В бюджете продаж учитываются сезонность и темпы роста продаж в стоимостном выражении, что позволяет планировать входящие потоки денежных средств.

Планирование прямых производственных затрат осуществляется в разрезе переменных и постоянных затрат. К переменным затратам на производство относят стоимость основных материалов, а также расходы на выполнение основных производственных процессов. При этом бюджет затрат на основные материалы в ЗАО было решено не формировать. Отсутствие бюджета продаж в натуральных единицах не позволяет определить, какие материалы и в каком объеме потребуются для производства. Для планирования затрат на выполнение основных производственных операций и расчета плановой себестоимости заказов был введен показатель - *уровень деятельности*, который характеризует нормированный уровень загрузки производственного оборудования в месяц.

Для большинства производственных процессов уровень деятельности в ЗАО характеризуется количеством отработанных часов или объемом выполненных работ и ежемесячно определяется финансовым директором предприятия, исходя из фактической загрузки оборудования за прошедший месяц и прогноза ее изменения в планируемом месяце. Бюджет переменных производственных затрат формируется в разрезе таких технологических процессов, как литье, механическая обработка, сварка, монтаж и т. д. Объем затрат по каждому из процессов определяется как произведение уровня деятельности на значение норматива по статьям переменных производственных затрат. Для расчета нормативов переменных производственных затрат (без учета стоимости материалов) в течение месяца осуществлялся учет в рамках технологических процессов. Кроме того, замерялось время, фактически отработанное оборудованием. Норматив затрат на один час работы оборудования был получен в результате деления производственных затрат на время работы.

Прямые постоянные производственные затраты (амортизация, стоимость ремонта и страхование оборудования) включаются в бюджет прямых производственных затрат в полном объеме и не зависят от запланированного объема производства. Однако величина постоянных затрат может корректироваться при существенном изменении условий работы предприятия. К примеру, закупка нового оборудования увеличит ежемесячную сумму амортизации, затраты на ремонт, размер страховки. Для расчета суммы постоянных производственных затрат за отчетный период в целом по предприятию и суммы, подлежащей включению в отдельный заказ, используется сметная ставка их распределения.

Бюджет закупок на предприятии формируется для контроля объемов поставок цен и стоимости основных материалов. В ЗАО большая часть материалов закупается непосредственно под каждый заказ и нередко предоставляется заказчиками. Материалы, часто используемые при выполнении различных заказов (конструкционная сталь, цветные металлы, краска, лак и проч.), закупаются по мере необходимости для пополнения остатков на складе. Перечень необходимых материалов, их объем и стоимость указываются в утвержденной форме заявки на закупку. При этом цена материалов, указанная в заявлении, сравнивается со средней стоимостью приобретения аналогичных материалов в предшествующие месяцы. Если отклонение в большую сторону не существенно, то затраты на приобретение включаются непосредственно в бюджет доходов и расходов предприятия. В противном случае заявка отклоняется.

В бюджет накладных общепроизводственных затрат и коммерческих расходов включаются те составляющие, которые нельзя напрямую отнести к конкретному производственному процессу и которые не зависят от объема производства:

- зарплата руководителей производственных отделов и зарплата вспомогательного цехового персонала (с учетом ЕСН);
- услуги транспортного цеха по перемещению грузов в пределах цеха основного производства;
- амортизация производственных зданий и сооружений;
- командировочные расходы (персонала, относящегося к основному производству);
- прочие общепроизводственные затраты.

Перечисленные расходы планируются на основании данных предшествующих периодов.

Накладные затраты не связаны ни с выполнением отдельных заказов, ни со временем работы оборудования. Поэтому при включении этих затрат в себестоимость заказа использование натуральных единиц (объема заказа, уровня деятельности и т.п.) в качестве базы распределения не целесообразно. В ЗАО накладные затраты распределяются на стоимость заказов пропорционально сумме прямых производственных затрат. Для отнесения накладных расходов на себестоимость отдельного заказа определяется ставка накладных затрат на 1 руб. прямых производственных затрат.

Бюджет доходов и расходов предприятия составляется в разрезе ассортиментных групп. Контроль и анализ бюджетных отклонений по итогам месяца осуществляется по производственным процессам.

Реализация процессно-ориентированного управления себестоимостью в условиях диверсификации ЗАО (путем включения в производственную программу дополнительных видов продукции, технологически связанной с существующей номенклатурой выпуска), позволяет обосновывать и корректировать направления диверсификации, выбирать функциональные (качественные) и стоимостные (ценовые) параметры новой продукции, количество ее видов, степень дифференциации ассортимента, а также повысить финансовые результаты деятельности предприятия.

Список литературы

1. **Каверина О.Д.** Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М.: Финансы и статистика, 2003.
2. **Мишин Ю.А.** Управленческий учет: управление затратами и результатами хозяйственной деятельности. М.: Дело и Сервис, 2002.
3. **Чижов М., Чижова Е.** Новое в бюджетировании: отечественные разработки для отечественных компаний. М.: Финансы. 2003. № 1.