

**ПЯТИГОРСКИЙ МЕДИКО-ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ –  
филиал федерального государственного бюджетного  
образовательного учреждения высшего образования  
«ВОЛГОГРАДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
МЕДИЦИНСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
Министерства здравоохранения Российской Федерации**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ  
ПО ДИСЦИПЛИНЕ «УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ  
ЗДРАВООХРАНЕНИЯ»**

**направление подготовки 38.03.02 «Менеджмент» (уровень бакалавриата)**

**Пятигорск, 2020**

Методические материалы дисциплины «Управление затратами в организациях здравоохранения», относящейся к вариативной части учебного плана, составленного на основании ФГОС ВО по направлению подготовки 38.03.02 Менеджмент, квалификация выпускника «Бакалавр», утвержденного приказом Министерства образования и науки Российской Федерации от 12 января 2016 г. № 7.

Составители методических материалов:

Канд. экон. наук, доцент кафедры  
экономики и организации  
здравоохранения и фармации

  
\_\_\_\_\_ Е.А. Сергеева

Методические материалы переработаны, рассмотрены и одобрены на заседании кафедры экономики и организации здравоохранения и фармации протокол № 1 от «27» августа 2020 г.

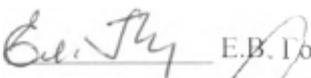
И.о. заведующий кафедрой экономики  
и организации здравоохранения  
и фармации, канд. социол. наук

  
\_\_\_\_\_ О.В. Котовская

Методические материалы одобрены учебно-методической комиссией по циклу гуманитарных дисциплин

протокол № 1 от 31 августа 2020 г.

Председатель УМК

  
\_\_\_\_\_ Е.В. Говердовская

Методические материалы утверждены на заседании Центральной методической комиссии

Председатель ЦМК

  
\_\_\_\_\_ М.В. Черников

## Содержание

1. Методические материалы (указания, разработки, рекомендации) для преподавателей по дисциплине «Управление затратами в организациях здравоохранения» направление подготовки 38.03.02 Менеджмент, (уровень бакалавриата) ..... 4
2. Методические материалы (указания, разработки, рекомендации) для студентов по дисциплине «Управление затратами в организациях здравоохранения» направление подготовки 38.03.02 Менеджмент, (уровень бакалавриата) ..... 10
3. Методические материалы (указания, разработки, рекомендации) для самостоятельной работы студентов по дисциплине «Управление затратами в организациях здравоохранения» направление подготовки 38.03.02 Менеджмент, (уровень бакалавриата) ..... 15
4. Методическое обеспечение занятий лекционного типа ..... 50
5. Фонд оценочных средств для проведения текущего контроля успеваемости и промежуточной аттестации, обучающихся по дисциплине «Управление затратами в организациях здравоохранения» направление подготовки 38.03.02 Менеджмент, (уровень бакалавриата).....152
6. Методические указания по выполнению контрольной работы по дисциплине «Управление затратами в организациях здравоохранения» для студентов 3 курса (заочная форма) направление подготовки 38.03.02 Менеджмент, (уровень бакалавриата).....223

**ПЯТИГОРСКИЙ МЕДИКО-ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ –  
филиал федерального государственного бюджетного  
образовательного учреждения высшего образования  
«ВОЛГОГРАДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
МЕДИЦИНСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
Министерства здравоохранения Российской Федерации**

**Кафедра экономики и организации здравоохранения и фармации**

**Автор: Е.А. Сергеева**

**Методические материалы (указания, разработки, рекомендации)  
для преподавателей  
по дисциплине «Управление затратами в организациях  
здравоохранения»**

**Направление подготовки 38.03.02 «Менеджмент» (уровень бакалавриата)**

**Пятигорск 2020**

## Занятие № 1

**ТЕМА: Затраты, формирующие себестоимость продукции, работ, услуг, их классификации. Виды затрат в здравоохранении.**

**Цель:** Закрепление теоретических знаний и формирование практических навыков обобщения и использования информации о затратах формирующих себестоимость продукции, работ, услуг в организациях здравоохранения.

**Место проведения:** учебная аудитория.

**Время проведения:** 2 часа

**Перечень практических навыков:**

- Использование классификации затрат;
- Применение методов учета затрат для разделения смешанных затрат;
- Регулирование затрат и результатов деятельности предприятия на основе информации о видах затрат в организациях здравоохранения;

**Формируемые компетенции:** ПК – 10; ПК – 14

**Основные вопросы, предлагаемые для обсуждения:**

- Смета затрат и калькуляция.
- Классификации затрат по экономическим элементам; по месту и цели их возникновения; по экономической роли в процессе производства; по способу включения затрат в себестоимость продукции; по отношению к объему производства.
- Использование метода «высокий-низкий» для разделения смешанных затрат на переменные и постоянные.
- Текущие и единовременные затраты.
- Виды затрат в здравоохранении (прямые, косвенные, неосознанные)

### МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ЗАНЯТИЯ

#### Хронокарта карта занятия

№	Этап занятия	Время/мин.
1	Организация занятия	10
2	Определения цели и темы занятия	5
3	Выявление исходного уровня знаний	10
4	Разбор основных вопросов практического занятия	20
5	Выполнение практической работы	30
6	Проведение итогов занятия и проверка итогового уровня знаний.	15

#### Краткое содержание темы:

Смета затрат и калькуляция. Классификации затрат по экономическим элементам; по месту и цели их возникновения; по экономической роли в процессе производства; по способу включения затрат в себестоимость продукции; по отношению к объему производства. Использование метода «высокий-низкий» для разделения смешанных затрат на переменные и

постоянные. Текущие и единовременные затраты. Виды затрат в здравоохранении (прямые, непрямые, неосязаемые)

**Основные этапы работы на практическом занятии:**

1. Организация занятия
2. Проведение входного контроля
3. Анализ допущенных ошибок
4. Выполнение практической работы
5. Подведение итогов занятия и проверка итогового уровня знаний

**Занятие № 2**

**ТЕМА: Распределение затрат и калькулирование себестоимости.**

**Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения**

**Цель:** Закрепление теоретических знаний и формирование практических навыков распределения затрат и калькулирования себестоимости услуг в здравоохранении.

**Место проведения:** учебная аудитория.

**Трудоемкость:** 2 часа

**Перечень практических навыков:**

- применение принципов и методов составления финансовой отчетности полного включения затрат и методом включения переменных затрат;
- применение методов калькулирования себестоимости и оценки затрат;
- анализ калькулирования себестоимости распределения затрат медицинской организации

**Основные вопросы, предлагаемые для обсуждения:**

- Суть распределения затрат, объекты затрат, центры ответственности.
- Принципы и методы составления финансовой отчетности полного включения затрат и методом включения переменных затрат.
- Позаказный, попередельный и попроцессный методы калькулирования себестоимости.
- Методы оценки затрат и результатов в системах управления предприятием, показатели экономической эффективности.
- Оценка затрат на материальные ресурсы, трудовые ресурсы и основные средства (амортизация и методы ее начисления).
- Методы распределения затрат медицинских организаций.
- Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения.
- Системы современных показателей для характеристики социально-экономической, производственной, управленческой и финансовой деятельности предприятий сферы здравоохранения.

**Формируемые компетенции:** ПК – 10; ПК – 14

**МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ЗАНЯТИЯ**

**Хронокарта карта занятия**

№	Этап занятия	Время/мин.
---	--------------	------------

1	Организация занятия	10
2	Определения цели и темы занятия	5
3	Выявление исходного уровня знаний	10
4	Разбор основных вопросов практического занятия	20
5	Выполнение практической работы	30
6	Проведение итогов занятия и проверка итогового уровня знаний.	15

### **Краткое содержание темы:**

Суть распределения затрат, объекты затрат, центры ответственности. Принципы и методы составления финансовой отчетности полного включения затрат и методом включения переменных затрат. Позаказный, попередельный и попроцессный методы калькулирования себестоимости. Методы оценки затрат и результатов в системах управления предприятием, показатели экономической эффективности. Оценка затрат на материальные ресурсы, трудовые ресурсы и основные средства (амортизация и методы ее начисления). Методы распределения затрат медицинских организаций. Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения. Системы современных показателей для характеристики социально-экономической, производственной, управленческой и финансовой деятельности предприятий сферы здравоохранения.

### **Основные этапы работы на практическом занятии:**

1. Организация занятия
2. Проведение входного контроля
3. Анализ допущенных ошибок
4. Выполнение практической работы
5. Подведение итогов занятия и проверка итогового уровня знаний

### **Занятие № 3**

**ТЕМА:** Анализ и принятие краткосрочных управленческих решений на основе данных управленческого учёта.

**Цель:** Закрепление теоретических знаний и формирование практических навыков использования информации управленческого учёта медицинской организации для принятия управленческих решений.

**Место проведения:** учебная аудитория.

**Трудоемкость:** 2 часа

#### **Перечень практических навыков:**

– Применение основных методов и моделей анализа затрат при принятии управленческих решений;

#### **Основные вопросы, выносимые на обсуждение семинара:**

- Понятие релевантности в отношении доходов и расходов на основе данных управленческого учёта.

- Основные направления маргинального анализа при принятии управленческих решений: анализ безубыточности и запаса прочности, соотношение «затраты - объем продаж – прибыль».

- Основные допущения CVP — анализа, практические проблемы его применения.

- Маржинальный подход и приростной анализ в принятии управленческих решений.

- Понятие маржинальной прибыли.

- Значение маржинального подхода для определения финансовых результатов и управления в целом..

**Формируемые компетенции:** ПК – 10; ПК – 14

## **МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ ЗАНЯТИЯ**

### **Хронокарта карта занятия**

№	Этап занятия	Время/мин.
1	Организация занятия	10
2	Определения цели и темы занятия	5
3	Выявление исходного уровня знаний	10
4	Разбор основных вопросов практического занятия	20
5	Выполнение практической работы	30
6	Проведение итогов занятия и проверка итогового уровня знаний.	15

### **Краткое содержание темы:**

Понятие релевантности в отношении доходов и расходов на основе данных управленческого учёта. Основные направления маргинального анализа при принятии управленческих решений: анализ безубыточности и запаса прочности, соотношение «затраты - объем продаж – прибыль». Основные допущения CVP — анализа, практические проблемы его применения. Маржинальный подход и приростной анализ в принятии управленческих решений. Понятие маржинальной прибыли. Значение маржинального подхода для определения финансовых результатов и управления в целом.

### **Основные этапы работы на практическом занятии:**

1. Организация занятия
2. Проведение входного контроля
3. Анализ допущенных ошибок
4. Выполнение практической работы
5. Подведение итогов занятия и проверка итогового уровня знаний

## Список литературы:

<b>7.1. Рекомендуемая литература</b>				
<b>7.1.1. Основная литература</b>				
№	Авторы, составители	Заглавие	Издательство, год	Колич- во
Л 1.1	Чернопятов, А.М.	Чернопятов, А.М. Управление затратами / А.М. Чернопятов. – 2-е изд., стер. – Москва ; Берлин : Директ-Медиа, 2018. – 235 с. : табл. – Режим доступа: <a href="http://biblioclub.ru">http://biblioclub.ru</a>	Москва ; Берлин : Директ- Медиа, 2018.	
Л 1.2.	Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова	Гомонко Э.А. Управление затратами на предприятии [Текст]: учебник / Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. - М.: КНОРУС, 2016. - 314 с.	М.: КНОРУС, 2016	3
<b>7.1.2. Дополнительная литература</b>				
	Авторы, составители	Заглавие	Издательство, год	Колич- во
Л 2.1	Кузьмина М.С.	Кузьмина М.С. Управление затратами предприятия (организации) [Текст]: учебное пособие / М.С. Кузьмина, Б.Ж. Акимова. - М.: КНОРУС, 2015. - 320 с.	М.: КНОРУС, 2015	3
Л 2.2	Керимов, В.Э.	Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет / В.Э. Керимов. – 10-е изд., перераб. – Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2019. – 399 с.: ил. – (Учебные издания для бакалавров). – Режим доступа: <a href="http://biblioclub.ru">http://biblioclub.ru</a>	Москва : Издательско- торговая корпорация «Дашков и К°», 2019	
<b>7.1.3. Методические разработки</b>				
	Авторы, составители	Заглавие	Издательство, год	Колич- во
<b>7.2. Электронные образовательные ресурсы</b>				
1	Чернопятов, А.М. Управление затратами / А.М. Чернопятов. – 2-е изд., стер. – Москва ; Берлин : Директ-Медиа, 2018. – 235 с. : табл. – Режим доступа: <a href="http://biblioclub.ru">http://biblioclub.ru</a>	Договор №551-11/19 «Об оказании информационных услуг» от 02.12.2019 г. (ЭБС «Университетская библиотека online»). Срок действия с «01» января 2020 г. по «31» декабря 2020 г.		
2	Савицкая Е.В., Экономика для менеджеров [Электронный ресурс] / Савицкая Е.В. - М. : ГЭОТАР-Медиа, 2016. - 208 с. - ISBN 978-5-4235-0210-2 - Режим доступа: <a href="http://www.studmedlib.ru">http://www.studmedlib.ru</a>	Контракт №73ИКЗ 191344404847226324300100090026399000 от 12 ноября 2019 г. (ЭБС «Консультант студента»). Срок действия с 1 января 2020 г. по 31 декабря 2020 г.		
<b>7.3. Программное обеспечение</b>				
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Microsoft Office 365. Договор с ООО СТК «ВЕРШИНА» №27122016-1 от 27 декабря 2016 г.</li> <li>2. Kaspersky Endpoint Security Russian Edition. 100149 Educational Renewal License 1FB6161121102233870682. 100 лицензий.</li> <li>3. Office Standard 2016. 200 лицензий OPEN 96197565ZZE1712.</li> <li>4. Microsoft Open License :66237142 OPEN 96197565ZZE1712. 2017</li> <li>5. Microsoft Open License : 66432164 OPEN 96439360ZZE1802. 2018.</li> </ol>				

6. Microsoft Open License : 68169617 OPEN 98108543ZZE1903. 2019.
7. Операционные системы OEM, OS Windows XP; OS Windows 7; OS Windows 8; OS Windows 10. На каждом системном блоке и/или моноблоке и/или ноутбуке. Номер лицензии скопирован в ПЗУ аппаратного средства и/или содержится в наклеенном на устройство стикере с голографической защитой.
8. Система автоматизации управления учебным процессом ООО «Лаборатория ММИС»
9. Доступ к личному кабинету в системе «4Portfolio». Договор № В-21.03/2017 203 от 29 марта 2017
10. Доступ к личному кабинету в системе «ЭИОС»
11. Система электронного тестирования VeralTest Professional 2.7. Акт предоставления прав № ИТ178496 от 14.10.2015 (бессрочно)

Statistica Basic 10 for Windows Ru License Number for PYATIGORSK MED PHARM INST OF VOLGOGRAD MED ST UNI (PO# 0152R, Contract № IE-QPA-14-XXXX) order# 310209743.

#### **7.4. Перечень профессиональных баз данных и информационных справочных систем**

1. [ecsosman.edu.ru/](http://ecsosman.edu.ru/) - библиотека экономической литературы
2. [www.gks.ru/](http://www.gks.ru/) - Госкомстат России
3. [www.elibrary.ru](http://www.elibrary.ru) – национальная библиографическая база данных научного цитирования (профессиональная база данных).
4. [www.scopus.com](http://www.scopus.com) – крупнейшая в мире единая реферативная база данных (профессиональная база данных).
5. <http://pruss.narod.ru/lybr.html> - электронные библиотеки, журналы, правовые системы и словари.
6. База данных «Бухгалтерский учет и отчетность» Минфина России - <https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/>
7. База данных «Бухгалтерский учет и отчетность» - информационноаналитические материалы Центрального банка Российской Федерации – [https://www.cbr.ru/analytics/?PrtId=msfo\\_23217\\_41739](https://www.cbr.ru/analytics/?PrtId=msfo_23217_41739)

**ПЯТИГОРСКИЙ МЕДИКО-ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ –  
филиал федерального государственного бюджетного  
образовательного учреждения высшего образования  
«ВОЛГОГРАДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
МЕДИЦИНСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
Министерства здравоохранения Российской Федерации**

**Кафедра экономики и организации здравоохранения и фармации**

**Автор: Е.А. Сергеева**

**Методические материалы (указания, разработки, рекомендации)  
для студентов  
по дисциплине « Управление затратами в организациях  
здравоохранения ».**

**Направление подготовки 38.03.02 «Менеджмент» (уровень бакалавриата)**

**Пятигорск 2020**

## **Занятие № 1**

**ТЕМА: Затраты, формирующие себестоимость продукции, работ, услуг, их классификации. Виды затрат в здравоохранении.**

**Цель:** Закрепление теоретических знаний и формирование практических навыков обобщения и использования информации о затратах формирующих себестоимость продукции, работ, услуг в организациях здравоохранения.

**Перечень практических навыков:**

- Использование классификации затрат;
- Применение методов учета затрат для разделения смешанных затрат;
- Регулирование затрат и результатов деятельности предприятия на основе информации о видах затрат в организациях здравоохранения;

**Основные вопросы, предлагаемые для обсуждения:**

- Смета затрат и калькуляция.
- Классификации затрат по экономическим элементам; по месту и цели их возникновения; по экономической роли в процессе производства; по способу включения затрат в себестоимость продукции; по отношению к объему производства.
- Использование метода «высокий-низкий» для разделения смешанных затрат на переменные и постоянные.
- Текущие и единовременные затраты.
- Виды затрат в здравоохранении (прямые, непрямые, неосязаемые)

**Краткое содержание темы:**

Смета затрат и калькуляция. Классификации затрат по экономическим элементам; по месту и цели их возникновения; по экономической роли в процессе производства; по способу включения затрат в себестоимость продукции; по отношению к объему производства. Использование метода «высокий-низкий» для разделения смешанных затрат на переменные и постоянные. Текущие и единовременные затраты. Виды затрат в здравоохранении (прямые, непрямые, неосязаемые)

**Основные этапы работы на практическом занятии:**

1. Организация занятия
2. Проведение входного контроля
3. Анализ допущенных ошибок
4. Выполнение практической работы
5. Подведение итогов занятия и проверка итогового уровня знаний

## **Занятие № 2**

**ТЕМА: Распределение затрат и калькулирование себестоимости. Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения**

**Цель:** Закрепление теоретических знаний и формирование практических навыков распределения затрат и калькулирования себестоимости услуг в здравоохранении.

### **Перечень практических навыков:**

- применение принципов и методов составления финансовой отчетности полного включения затрат и методом включения переменных затрат;
- применение методов калькулирования себестоимости и оценки затрат;
- анализ калькулирования себестоимости распределения затрат медицинской организации

### **Основные вопросы, предлагаемые для обсуждения:**

- Суть распределения затрат, объекты затрат, центры ответственности.
- Принципы и методы составления финансовой отчетности полного включения затрат и методом включения переменных затрат.
- Показательный, попередельный и попроцессный методы калькулирования себестоимости.
- Методы оценки затрат и результатов в системах управления предприятием, показатели экономической эффективности.
- Оценка затрат на материальные ресурсы, трудовые ресурсы и основные средства (амортизация и методы ее начисления).
- Методы распределения затрат медицинских организаций.
- Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения.
- Системы современных показателей для характеристики социально-экономической, производственной, управленческой и финансовой деятельности предприятий сферы здравоохранения.

### **Краткое содержание темы:**

Суть распределения затрат, объекты затрат, центры ответственности. Принципы и методы составления финансовой отчетности полного включения затрат и методом включения переменных затрат. Показательный, попередельный и попроцессный методы калькулирования себестоимости. Методы оценки затрат и результатов в системах управления предприятием, показатели экономической эффективности. Оценка затрат на материальные ресурсы, трудовые ресурсы и основные средства (амортизация и методы ее начисления). Методы распределения затрат медицинских организаций. Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения. Системы современных показателей для характеристики социально-экономической, производственной, управленческой и финансовой деятельности предприятий сферы здравоохранения.

### **Основные этапы работы на практическом занятии:**

1. Организация занятия
2. Проведение входного контроля
3. Анализ допущенных ошибок
4. Выполнение практической работы
5. Подведение итогов занятия и проверка итогового уровня знаний

### **Занятие № 3**

**ТЕМА: Анализ и принятие краткосрочных управленческих решений на основе данных управленческого учёта.**

**Цель:** Закрепление теоретических знаний и формирование практических навыков использования информации управленческого учета медицинской организации для принятия управленческих решений.

**Перечень практических навыков:**

– Применение основных методов и моделей анализа затрат при принятии управленческих решений;

**Основные вопросы, выносимые на обсуждение семинара:**

- Понятие релевантности в отношении доходов и расходов на основе данных управленческого учёта.

- Основные направления маргинального анализа при принятии управленческих решений: анализ безубыточности и запаса прочности, соотношение «затраты - объем продаж – прибыль».

- Основные допущения СVP — анализа, практические проблемы его применения.

- Маржинальный подход и приростной анализ в принятии управленческих решений.

- Понятие маржинальной прибыли.

- Значение маржинального подхода для определения финансовых результатов и управления в целом..

**Краткое содержание темы:**

Понятие релевантности в отношении доходов и расходов на основе данных управленческого учёта. Основные направления маргинального анализа при принятии управленческих решений: анализ безубыточности и запаса прочности, соотношение «затраты - объем продаж – прибыль». Основные допущения СVP — анализа, практические проблемы его применения. Маржинальный подход и приростной анализ в принятии управленческих решений. Понятие маржинальной прибыли. Значение маржинального подхода для определения финансовых результатов и управления в целом.

**Основные этапы работы на практическом занятии:**

1. Организация занятия
2. Проведение входного контроля
3. Анализ допущенных ошибок
4. Выполнение практической работы
5. Подведение итогов занятия и проверка итогового уровня знаний

## Список литературы:

<b>7.1. Рекомендуемая литература</b>				
<b>7.1.1. Основная литература</b>				
№	Авторы, составители	Заглавие	Издательство, год	Колич- во
Л 1.1	Чернопятав, А.М.	Чернопятав, А.М. Управление затратами / А.М. Чернопятав. – 2-е изд., стер. – Москва ; Берлин : Директ-Медиа, 2018. – 235 с. : табл. – Режим доступа: <a href="http://biblioclub.ru">http://biblioclub.ru</a>	Москва ; Берлин : Директ- Медиа, 2018.	
Л 1.2.	Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова	Гомонко Э.А. Управление затратами на предприятии [Текст]: учебник / Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. - М.: КНОРУС, 2016. - 314 с.	М.: КНОРУС, 2016	3
<b>7.1.2. Дополнительная литература</b>				
	Авторы, составители	Заглавие	Издательство, год	Колич- во
Л 2.1	Кузьмина М.С.	Кузьмина М.С. Управление затратами предприятия (организации) [Текст]: учебное пособие / М.С. Кузьмина, Б.Ж. Акимова. - М.: КНОРУС, 2015. - 320 с.	М.: КНОРУС, 2015	3
Л 2.2	Керимов, В.Э.	Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет / В.Э. Керимов. – 10-е изд., перераб. – Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2019. – 399 с.: ил. – (Учебные издания для бакалавров). – Режим доступа: <a href="http://biblioclub.ru">http://biblioclub.ru</a>	Москва : Издательско- торговая корпорация «Дашков и К°», 2019	
<b>7.1.3. Методические разработки</b>				
	Авторы, составители	Заглавие	Издательство, год	Колич- во
<b>7.2. Электронные образовательные ресурсы</b>				
1	Чернопятав, А.М. Управление затратами / А.М. Чернопятав. – 2-е изд., стер. – Москва ; Берлин : Директ-Медиа, 2018. – 235 с. : табл. – Режим доступа: <a href="http://biblioclub.ru">http://biblioclub.ru</a>	Договор №551-11/19 «Об оказании информационных услуг» от 02.12.2019 г. (ЭБС «Университетская библиотека online»). Срок действия с «01» января 2020 г. по «31» декабря 2020 г.		
2	Савицкая Е.В., Экономика для менеджеров [Электронный ресурс] / Савицкая Е.В. - М. : ГЭОТАР-Медиа, 2016. - 208 с. - ISBN 978-5-4235-0210-2 - Режим доступа: <a href="http://www.studmedlib.ru">http://www.studmedlib.ru</a>	Контракт №73ИКЗ 191344404847226324300100090026399000 от 12 ноября 2019 г. (ЭБС «Консультант студента»). Срок действия с 1 января 2020 г. по 31 декабря 2020 г.		
<b>7.3. Программное обеспечение</b>				
<p>12. Microsoft Office 365. Договор с ООО СТК «ВЕРШИНА» №27122016-1 от 27 декабря 2016 г.</p> <p>13. Kaspersky Endpoint Security Russian Edition. 100149 Educational Renewal License 1FB6161121102233870682. 100 лицензий.</p> <p>14. Office Standard 2016. 200 лицензий OPEN 96197565ZZE1712.</p> <p>15. Microsoft Open License :66237142 OPEN 96197565ZZE1712. 2017</p> <p>16. Microsoft Open License : 66432164 OPEN 96439360ZZE1802. 2018.</p>				

17. Microsoft Open License : 68169617 OPEN 98108543ZZE1903. 2019.
18. Операционные системы OEM, OS Windows XP; OS Windows 7; OS Windows 8; OS Windows 10. На каждом системном блоке и/или моноблоке и/или ноутбуке. Номер лицензии скопирован в ПЗУ аппаратного средства и/или содержится в наклеенном на устройство стикере с голографической защитой.
19. Система автоматизации управления учебным процессом ООО «Лаборатория ММИС»
20. Доступ к личному кабинету в системе «4Portfolio». Договор № В-21.03/2017 203 от 29 марта 2017
21. Доступ к личному кабинету в системе «ЭИОС»
22. Система электронного тестирования VeralTest Professional 2.7. Акт предоставления прав № ИТ178496 от 14.10.2015 (бессрочно)

Statistica Basic 10 for Windows Ru License Number for PYATIGORSK MED PHARM INST OF VOLGOGRAD MED ST UNI (PO# 0152R, Contract № IE-QPA-14-XXXX) order# 310209743.

#### **7.4. Перечень профессиональных баз данных и информационных справочных систем**

8. [ecsosman.edu.ru/](http://ecsosman.edu.ru/) - библиотека экономической литературы
9. [www.gks.ru/](http://www.gks.ru/) - Госкомстат России
10. [www.elibrary.ru](http://www.elibrary.ru) – национальная библиографическая база данных научного цитирования (профессиональная база данных).
11. [www.scopus.com](http://www.scopus.com) – крупнейшая в мире единая реферативная база данных (профессиональная база данных).
12. <http://pruss.narod.ru/lybr.html> - электронные библиотеки, журналы, правовые системы и словари.
13. База данных «Бухгалтерский учет и отчетность» Минфина России - <https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/>
14. База данных «Бухгалтерский учет и отчетность» - информационноаналитические материалы Центрального банка Российской Федерации – [https://www.cbr.ru/analytics/?PrtId=msfo\\_23217\\_41739](https://www.cbr.ru/analytics/?PrtId=msfo_23217_41739)

**ПЯТИГОРСКИЙ МЕДИКО-ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ –  
филиал федерального государственного бюджетного  
образовательного учреждения высшего образования  
«ВОЛГОГРАДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
МЕДИЦИНСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
Министерства здравоохранения Российской Федерации**

**Кафедра экономики и организации здравоохранения и фармации**

**Автор: Е.А. Сергеева**

**Методические материалы (указания, разработки, рекомендации)  
для самостоятельной работы студентов  
по дисциплине «Управление затратами в здравоохранении»**

**Направление подготовки 38.03.02 «Менеджмент» (уровень бакалавриата)**

**Пятигорск 2020**

## **Тема 1: Предмет и метод курса «Управление затратами в организациях здравоохранения».**

### **Вопросы выносимые на обсуждение:**

1. Цели и задачи управления затратами на предприятии.
2. Предмет и объект исследования поведения затрат на предприятии.
3. Анализ затрат организации как база для принятия управленческих решений.

### **Вопросы для самопроверки::**

1. Что является затратами организации и на какие группы они подразделяются в зависимости от времени их осуществления?
2. В каких целях необходимо управление затратами?
3. Каковы преимущества организаций, использующих современный подход к управлению затратами?
4. Какие затраты относятся на издержки производства и обращения?
5. Каковы общие правила отнесения затрат на издержки производства и обращения?
6. Как организуется планирование и контроль на фирме?
7. Каково назначение, цели и организация бухгалтерского и управленческого учета?
8. Какие элементы включает в себя система управления затратами на фирме?
9. В каких подразделениях фирмы реализуются система управления затратами?
10. Дайте характеристику центров ответственности.

### **Фонд тестовых заданий по теме № 1:**

1. Управленческий учет отличается от финансового учета тем:
  - а) что служит целям управления и контроля
  - б) что использует дополнительные счета бухгалтерского учета
  - в) что ведется отдельным подразделением предприятия
2. Чем было обусловлено выделение управленческого учета из единой системы бухгалтерского учета:
  - а) требованиями законодательства по бухгалтерскому учету
  - б) спецификой целей и задач управленческого учета
  - в) требованиями налоговых органов
3. Публикация внутренней управленческой отчетности в средствах массовой информации осуществляется:
  - а) ежегодно
  - б) ежеквартально
  - в) в случае банкротства предприятия
  - г) при смене руководителя предприятия
  - д) не осуществляется ни при каких условиях

4. Потребителями информации управленческого учета являются:
- а) менеджеры предприятия
  - б) акционеры предприятия
  - в) налоговая инспекция
  - г) банк на стадии принятия решения о выдаче предприятию кредита
5. Источниками информации управленческого учета могут быть:
- а) учетные – бухгалтерские и статистические, оперативный учет
  - б) внеучетные – аудит, экспертизы, налоговые проверки и т.д.
  - в) как учетные так и внеучетные
6. Какую систему бухгалтерского учета использует управленческий учет?
- а) автономную – отдельно от ведения финансового учета
  - б) интегрированную – совместно с ведением финансового учета
  - в) по усмотрению хозяйствующего субъекта: автономную или интегрированную.
7. В чем состоят задачи управленческого учета?
- а) формирование информации о действительной прибыли предприятия отличной от той, что указывается в налоговой и бухгалтерской отчетности
  - б) формирование достоверной информации о деятельности предприятия, планирование и контроль эффективности, определение фактической себестоимости и отклонений, анализ отклонений, формирование базы для принятия решений.
  - в) формирование информации о действительной себестоимости продукции для контроля за производственными процессами на предприятии
8. Соблюдение требований положений по бухгалтерскому учету, утвержденных приказами Минфина РФ, является обязательным при ведении какого учета?
- а) финансового учета
  - б) налогового учета
  - в) управленческого учета
9. К отложенным расходам относятся:
- а) резервы предстоящих расходов и платежей
  - б) расходы будущих периодов
  - в) расходы, оплаченные в предыдущем периоде
10. «Запасоемкими» затратами являются:
- а) затраты периода
  - б) затраты на продукт

## **Тема 2. . Сущность категорий: издержки, затраты, расходы для принятия управленческих решений**

### **Вопросы выносимые на обсуждение:**

1. Определение и использование понятий издержки, затраты, расходы и себестоимость.
2. Основы количественного и качественного анализа информации о затратах при принятии управленческих решений
3. Модели управления затратами.
4. Прогнозирование, планирование и нормирование затрат на предприятии.
5. Основные принципы и стандарты отражения затрат в финансовом учете и отчётности организации здравоохранения

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Каковы содержание и базовые принципы организации управленческого учета в организациях?
2. Почему необходим управленческий учет для успешного функционирования организаций?
3. С помощью каких параметров можно описать организацию управленческого учета на предприятии (в организации)?
4. Какую роль играют построение предприятия и его структура управления для организации управленческого учета?
5. Что является центрами возникновения затрат?
6. Как взаимосвязаны центры возникновения затрат и центры ответственности?
7. Как классифицируются центры ответственности?
8. Какие условия необходимы для организации центров рентабельности?
9. Наличие каких процессов охватывает система контроля затрат?
10. Что означает понятие «объект учета затрат»?
11. Назовите объекты учета затрат. Чем обуславливается выбор объекта учета затрат?
12. Что является некоммерческой организацией?
13. Каков подход к составлению финансового плана некоммерческой организации?
14. Какой состав доходной и расходной частей финансового плана некоммерческой организации?
15. Как производится фактическое списание расходов некоммерческих организаций?

### **Практические задания**

**Задача 1.** Фирма «Бон» имеет коэффициент маржинального дохода 40% и должна реализовать 30 000 единиц продукции по цене 50 руб, чтобы быть безубыточной.

Необходимо вычислить:

- А) общие постоянные затраты;
- Б) переменные затраты на единицу.

**Задача 2.** АО «Кумач» имеет постоянные затраты в сумме 110 000 руб, переменные затраты на единицу 4 руб, коэффициент маржинального дохода 20%. Необходимо определить:

- А) цену продукции предприятия и маржинальный доход на единицу;
- Б) объем продаж, необходимый для получения операционной прибыли 50 000 руб.

**Задача 3.** Компания изготавливает фильтры и реализует их по цене 13 руб за единицу. Переменные затраты на единицу продукции — 10 руб, общие постоянные затраты компании составляют 270 000 руб на месяц.

Максимальная производственная мощность компании — 300 000 фильтров на месяц.

Необходимо определить:

- а) точку безубыточности компании;
- б) прибыль по объему продаж 120 000 единиц в месяц;
- в) максимальную прибыль за месяц, которую компания может получить по своей мощности;
- г) максимальную прибыль, если прямая зарплата на единицу продукции увеличится на 1 руб.

### **Фонд тестовых заданий по теме № 2:**

1. Под понятием «затраты» понимается:

- а) совокупность материальных, трудовых и финансовых ресурсов, потребление которых связано с процессом производства продукции (работ, услуг)
  - б) средства, израсходованные на приобретение ресурсов, способные принести доход в будущем
  - в) часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода
- виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации резервного капитала

2. Первичная информация — это:

- а) исходные данные для финансового и управленческого учета
- б) последовательное и полное отражение производственно-хозяйственной деятельности
- в) сбора и обработки данных для оперативного управления и составления отчетности

г) содержит данные для выбора действий, которые могут быть предприняты в будущем

3. Нормативно-справочная информация — это:

а) данные для выбора действий, которые могут быть предприняты в будущем

б) связующее звено между остальными видами экономической информации

в) последовательное и полное отражение производственно-хозяйственной деятельности предприятия

г) сбор и обработка данных для оперативного управления и составления отчетности

4. К основным фондам не относится:

а) производственные здания

б) товарные знаки

в) машины

г) оборудование

5. Задачей технико-экономического планирования являются:

а) сбор информации об издержках предприятия

б) обеспечение исходными данными финансовый и управленческий учет

в) составление смет и бюджетов предприятия в целом на конкретный период времени (год)

г) составление смет по конкретным подразделениям на короткий период времени (день, час)

6. К организационной деятельности относятся:

а) создание организационной структуры предприятия

б) приобретение, хранение и обеспечение предприятия сырьевыми ресурсами

в) операции по совершенствованию выпускаемых продуктов и разработка новых

г) маркетинговые исследования

7. Компания начальные запасы продукции А — 20 000 единиц. В бюджетном периоде она планирует провести 59 000 единиц этой продукции. Предполагается, что конечные запасы составят 14500 единиц. Определите планируемый объем продаж товара А:

а) 53 500 единиц;

б) 64 500 единиц;

в) 59 000 единиц;

г) 93 500 единиц.

8. Предприятие реализовало 150 000 изделий по цене 9 руб / шт. Постоянные расходы предприятия составили 420 000 руб., Операционная прибыль — 300 000 руб. Совокупные переменные затраты предприятия равны:

- а) 930 000 руб;
- б) 720 000 руб;
- в) 630 000 руб;
- г) 1050 000 руб.

9. Отель ежемесячно платит за использование телефонной связи 500 руб плюс 0,2 руб за каждый вызов. В течение января было 5000 вызовов, в феврале 6 000. Какие расходы за 1 телефонный разговор в феврале?

- а) 1500 руб.;
- б) 1700 руб.;
- в) 0,2 руб.;
- г) 0,28 руб.

10. Расходы и доходы колледжа зависят от количества учащихся:

Количество учащихся	доход, руб	затраты, руб
100	30 000	21 000
150	45 000	27 000
160	48 000	28 000
200	60 000	32 000
201	63 000	32 550

Маржинальные затраты при наборе 201-го ученика составят:

- а) 32550;
- б) 30450;
- в) 3000;
- г) 550.

### **Тема 3. Затраты, формирующие себестоимость продукции, работ, услуг, их классификации. Виды затрат в здравоохранении.**

#### **Вопросы выносимые на обсуждение:**

1. Смета затрат и калькуляция себестоимости
2. Классификации затрат по экономическим элементам; по месту и цели их возникновения; по экономической роли в процессе производства; по способу включения затрат в себестоимость продукции; по отношению к объему производства
3. Использование метода «высокий-низкий» для разделения смешанных затрат на переменные и постоянные
4. Текущие и единовременные затраты
5. Виды затрат в здравоохранении (прямые, непрямые, неосязаемые)

#### **Вопросы для самопроверки:**

1. Для каких целей осуществляется классификация затрат? Что положено в основу классификационных признаков?
2. Какие группировки затрат являются первичными?
3. Как затраты группируются по элементам для целей финансового и управленческого учета?
4. Как традиционно в управленческом учете называется группировка затрат по экономическим элементам и её роль в управлении затратами в организации?
5. По какой методике рассчитываются материально-энергетические элементы затрат?
6. Как рассчитываются амортизационные отчисления?
7. Какие расходы формируют элемент «Прочие денежные расходы»?
8. По каким правилам расходы относятся к прочим расходам?
9. На какие группы по целевым признакам можно распределить все текущие затраты?
10. Какие затраты связывают с функционированием основного производства?
11. Какие затраты необходимы для осуществления общеправленческих целей?
12. Какие затраты относятся на затраты по реализации продукции (работ, услуг)?
13. Какие затраты относятся к переменным и условно-постоянным? Для чего необходима такая группа затрат?
14. Какие затраты относятся к основным и накладным расходам? Для каких целей используется данная группа затрат?
15. Как в процессе управления затратами используется их деление на простые и комплексные?
16. Какую роль в процессе управления затратами отводят их делению на прямые и косвенные?
17. Какие затраты обусловлены функционированием обслуживающих производств и хозяйств?
18. Из каких групп расходов состоят расходы по управлению производством?
19. Какие затраты связаны с функционированием аппарата управления организациями?
20. Какие затраты, кроме текущих издержек, учитываются в целях уменьшения налогооблагаемой прибыли и получения окончательного финансового результата?

### **Практические задания**

#### **Задачи для решения**

1. Переменные затраты составляют 70% объема продаж, постоянные затраты равны 105 000 руб. Точка безубыточности равна:

- а) 73 500 руб;
- б) 315 000 руб;

- в) 350 000 руб;
- г) 150 000 руб

2. В таблице приведены финансовые результаты предприятия за год. Сколько изделий дополнительно должно быть реализовано для достижения предприятием точки безубыточности:

Цена 1 изделия	12,5 руб / ед
доходы	300 000 руб
Переменные затраты	180 000 руб
Операционная прибыль	— 40 000 руб

- а) 32 000;
- б) 24 000;
- в) 16 000;
- г) 8 000.

3. Предприятие планирует себестоимость реализованной продукции 2 млн. руб., В т. ч. постоянные затраты — 400 тыс. руб., переменные — 75% от объема чистой реализации. Какой объем чистой реализации планируется?

- а) 2 133 333 руб.;
- б) 2 400 000 руб.;
- в) 2 666 667 руб.;
- г) 3 200 000 руб.

4. Совокупные затраты предприятия на производство 20 000 единиц продукции составляют 240 000 руб, в том числе переменные затраты на единицу 7 руб. Расходы предприятия на производство 15 000 единиц продукции равны:

- а) 180 000 руб;
- б) 205 000 руб;
- в) 240 000 руб;
- г) 275 000 руб.

5. Предприятие планирует продать 200 000 изделий. Постоянные расходы = 400 000 руб, переменные — 60% от цены продажи. Для того, чтобы получить операционную прибыль от реализации продукции 100 000 руб, цена продажи одного изделия должна равняться:

- а) 3,75 руб.;
- б) 4,17 руб.;
- в) 5 руб.
- г) 6,25 руб.

**Фонд тестовых заданий по теме № 3:**

1. На какой вопрос дает ответ информация о затратах в разрезе экономических элементов:

а) какие ресурсы были использованы предприятием в ходе осуществления деятельности?

б) куда были направлены ресурсы предприятия в ходе осуществления деятельности?

2. «Расходы на подготовку и освоение производства» — это:

а) статья затрат

б) элемент затрат

3. Затраты на продукт — это:

а) затраты, которые непосредственно связаны с осуществлением производственной деятельности предприятия, изготовлением продукции

б) затраты, которые в момент их возникновения можно непосредственно отнести на объект калькулирования на основе первичных документов

в) затраты, величина которых меняется в зависимости от уровня деловой активности предприятия

4. Релевантными затратами считаются:

а) затраты, рассчитанные для нескольких проектов с использованием единых правил

б) затраты, имеющие существенное значение для принятия управленческого решения

в) сумма затрат, связанная с конкретным проектом

г) общие для двух альтернативных проектов затраты

5. В качестве носителя затрат могут выступать:

а) цех

б) рабочее место

в) продукт (услуга)

г) предприятие

6. Себестоимость продукции (работ, услуг) – представляет собой:

а) натуральную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на её производство и реализацию

б) стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на её производство и реализацию

7. Что включают в себестоимость продукции:

- а) затраты на оплату труда;
- б) затраты на утилизацию
- в) затраты, связанные с использованием природного сырья;
- г) затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также с улучшением качества продукции;

8. Полная себестоимость промышленной продукции – это

- а) затраты цеха на изготовлении продукции
- б) сумма производственных затрат цеха и общезаводских расходов, которые включают расходы по управлению предприятием
- в) затраты на производство и реализацию продукции

9. Плановая себестоимость отражает

- а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса;
- б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми;
- в) реальные затраты на производство и реализацию продукции.

10. Фактическая себестоимость отражает

- а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса.
- б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми
- в) реальные затраты на производство и реализацию продукции

11. Расчетная себестоимость отражает

- а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса;
- б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми;
- в) реальные затраты на производство и реализацию продукции

12. К сырью и материалам относят:

- а) сырье и основные материалы
- б) топливо, используемое в технологическом процессе
- в) все виды энергии

13. Прямые затраты - это расходы,

- а) связаны с работой цеха или предприятия в целом

б) связанные с производством отдельных видов продукции, которые могут быть включены в их себестоимость

14. Косвенные затраты

а) связаны с работой цеха или предприятия в целом;

б) связанные с производством отдельных видов продукции, которые могут быть включены в их себестоимость.

#### **Тема 4. Распределение затрат и калькулирование себестоимости. Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения**

##### **Вопросы выносимые на обсуждение**

1. Суть распределения затрат, объекты затрат, центры ответственности.

2. Принципы и методы составления финансовой отчетности полного включения затрат и методом включения переменных затрат.

3. Позаказный, попередельный и попроцессный методы калькулирования себестоимости. Использование попроцессного метода калькулирования затрат (концепции ABC) для повышения обоснованности затрат на единицу продукции.

4. Методы оценки затрат и результатов в системах управления предприятием, показатели экономической эффективности

5. Оценка затрат на материальные ресурсы, трудовые ресурсы и основные средства (амортизация и методы ее начисления)

6. Методы распределения затрат медицинских организаций.

7. Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения.

8. Системы современных показателей для характеристики социально-экономической, производственной, управленческой и финансовой деятельности предприятий сферы здравоохранения.

##### **Вопросы для самопроверки:**

1. В чем состоят права и задачи организаций, функционирующих в рыночной экономике при построении внутрипроизводственного управления затратами?

2. При помощи какой группы затрат осуществляется их распределение по центрам возникновения затрат?

3. Каков принцип расчета полных затрат при организации центров рентабельности?

4. Почему при распределении затрат по центрам ответственности и центрам рентабельности возникает необходимость в составлении смет общепроизводственных расходов и общехозяйственных расходов?

5. Каков состав расходов в сметах общепроизводственных и общехозяйственных?

6. Каковы классификационные группы затрат, выполняемые на основе статей калькуляции?
7. Какие методы учета и планирования затрат применяются на российских предприятиях?
8. В каких условиях применяется попроцессный метод управления затратами?
9. В каких условиях применяется позаказный метод управления затратами?
10. Из каких этапов работ состоит процесс отнесения затрат на заказ?
11. Каким образом относятся затраты на заказ?
12. Какие производственные условия необходимы для использования попередельного метода управления затратами?
13. Какие методы управления затратами используются в производственных переделах?
14. Каковы особенности нормативного способа управления затратами?
15. От каких факторов зависит выбор базы распределения накладных расходов в позаказном методе калькуляции?
16. Опишите объекты учета и цели распределения затрат при производстве нескольких продуктов.
17. Опишите объекты учета и цели распределения затрат вспомогательных и обслуживающих подразделений.
18. Охарактеризуйте особенности методов прямого и пошагового распределения затрат.

### **Практические задания**

1. Предприятие планирует реализовать 100 000 изделия А по цене 8 руб. / Шт. и 200 000 изделий В по цене 6 руб./шт .. Переменные затраты составляют 70% продаж для А и 80% продаж для В. Для получения общей операционной прибыли 320 000 руб. постоянные расходы должны быть:

- а) 160 000 руб;
- б) 180 000 руб;
- в) 480 000 руб;
- г) 1 200 000 руб.

2. Какой коэффициент маржинального дохода предприятия, если известно:

Выручка от реализации продукции	40 000 руб
Переменные затраты	16 000 руб
Постоянные затраты	24 000 руб

- а) 0 %;
- б) 0,4;
- в) 0,6;
- г) 0,75.

3. Компания, начальные запасы продукции А — 20 000 единиц. В бюджетном периоде она планирует провести 59 000 единиц этой продукции. Предполагается, что конечные запасы составят 14500 единиц. Определите планируемый объем продаж товара А:

- а) 53 500 единиц;
- б) 64 500 единиц;
- в) 59 000 единиц;
- г) 93 500 единиц.

**Фонд тестовых заданий по теме № 4:**

1. Управленческий учет отличается от финансового учета тем:

- а) что служит целям управления и контроля
- б) что использует дополнительные счета бухгалтерского учета
- в) что ведется отдельным подразделением предприятия

2. Чем было обусловлено выделение управленческого учета из единой системы бухгалтерского учета:

- а) требованиями законодательства по бухгалтерскому учету
- б) спецификой целей и задач управленческого учета
- в) требованиями налоговых органов

3. Публикация внутренней управленческой отчетности в средствах массовой информации осуществляется:

- а) ежегодно
- б) ежеквартально
- в) в случае банкротства предприятия
- г) при смене руководителя предприятия
- д) не осуществляется ни при каких условиях

4. Потребителями информации управленческого учета являются:

- а) менеджеры предприятия
- б) акционеры предприятия
- в) налоговая инспекция
- г) банк на стадии принятия решения о выдаче предприятию кредита

5. Источниками информации управленческого учета могут быть:

- а) учетные – бухгалтерские и статистические, оперативный учет
- б) внеучетные – аудит, экспертизы, налоговые проверки и т.д.
- в) как учетные так и внеучетные

6. Какую систему бухгалтерского учета использует управленческий учет?

- а) автономную – отдельно от ведения финансового учета

- б) интегрированную – совместно с ведением финансового учета
- в) по усмотрению хозяйствующего субъекта: автономную или интегрированную.

7. В чем состоят задачи управленческого учета?

а) формирование информации о действительной прибыли предприятия отличной от той, что указывается в налоговой и бухгалтерской отчетности

б) формирование достоверной информации о деятельности предприятия, планирование и контроль эффективности, определение фактической себестоимости и отклонений, анализ отклонений, формирование базы для принятия решений.

в) формирование информации о действительной себестоимости продукции для контроля за производственными процессами на предприятии

8. Соблюдение требований положений по бухгалтерскому учету, утвержденных приказами Минфина РФ, является обязательным при ведении какого учета?

- а) финансового учета
- б) налогового учета
- в) управленческого учета

9. К отложенным расходам относятся:

- а) резервы предстоящих расходов и платежей
- б) расходы будущих периодов
- в) расходы, оплаченные в предыдущем периоде

10. «Запасоемкими» затратами являются:

- а) затраты периода
- б) затраты на продукт

**Тема 5. Методы управления затратами в российском варианте, системах стандарт-кост, директ-костинг, таргет-кост, кайзен-кост и принятие решений на основе данных управленческого учета**

**Вопросы выносимые на обсуждение**

1. Системы управленческого учета доходов и расходов организации здравоохранения для построения эффективных экономических, финансовых и организационно-управленческих моделей путем их адаптации к конкретным задачам управления.

2. Стандарт-кост как система управления затратами на основе нормативов.

3. Директ-костинг как система управления затратами на основе их деления на постоянные и переменные.

4. Управление затратами по стадиям жизненного цикла продукции.

5. Система таргет-кост.
6. Система кайзен-кост.
7. Управление затратами по видам деятельности (ABC-менеджмент).

#### **Вопросы для самопроверки:**

1. Как используют классификационные группировки затрат на основе статей калькуляции для построения системы «директ-костинг»?
2. Какие взаимосвязи изучаются в результате применения системы «директ-костинг»?
3. Опишите методы разработки нормативов для системы управления затратами.
4. В чем состоит сущность метода управления по отклонениям?
5. Охарактеризуйте особенности учета затрат системы «директ-костинг».
6. Опишите соотношения объема продукции, затрат и прибыли в точке безубыточности. Как можно использовать эти соотношения?
7. В чем состоит преимущество маржинального подхода в процессе управления затратами?
8. Исключает ли маржинальный подход к управлению затратами использование традиционного метода, если нет, то почему?
9. Что означает точка безубыточности (равновесия)?
10. Что означает маржинальный доход?

#### **Практические задания**

##### **Задача 1**

Фирма «Фолиант» занимается реализацией телефонных станций. Фирма не является плательщиком налога на добавленную стоимость. В текущем году она реализовала: 10 станций по 150 000 руб. за каждую, 20 станций по 282 000 руб. за каждую.

Фирма произвела следующие расходы (руб.):

- оплата поставщикам стоимости приобретенных станций 5 500 000 руб.
- заработная плата сотрудникам 150 000 руб.
- материалы, использованные при установке станций 100 000 руб.
- услуги связи, интернет-услуги 50 000 руб.
- расходы на содержание здания, в котором находится фирма 40 000 руб.
- транспортные расходы 60 000 руб.

Если фирма «Фолиант» привлечет дополнительно 3 работников, то:

- заработная плата каждого составит 8 000 руб.,
- объем потребляемых услуг связи увеличится на 20%,
- объем потребляемых транспортных услуг возрастет на 17%,
- увеличатся расходы на материалы на 15%.

Это позволит дополнительно продать 5 станций по цене 150 000 руб.,  
покупная стоимость каждой из которых 130 000 руб.

**Определите:**

1) какие расходы фирмы «Фолиант» являются:

а) постоянными;

б) переменными;

2) величину приростных затрат (доходов);

3) величину предельных затрат (доходов)

Сделайте расчет и решите, следует ли увеличивать объем продаж.

**Решение**

К постоянным расходам фирмы «Фолиант» относятся:

Итого постоянных расходов: \_\_\_\_\_

К переменным расходам фирмы «Фолиант» относятся:

Итого переменных расходов: \_\_\_\_\_

В результате увеличения объемов продаж возникнут дополнительные  
переменные расходы:

Итого величина приростных затрат: \_\_\_\_\_

Величина приростных доходов: \_\_\_\_\_

Предельные затраты: \_\_\_\_\_

Предельные доходы: \_\_\_\_\_

**Вывод:**

**Фонд тестовых заданий по теме № 5:**

1. Себестоимость продукции (работ, услуг) – представляет собой:

а) натуральную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на её производство и реализацию

б) стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на её производство и реализацию

2. Что включают в себестоимость продукции:

а) затраты на оплату труда;

б) затраты на утилизацию

в) затраты, связанные с использованием природного сырья;

г) затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также с улучшением качества продукции;

3. В зависимости от места возникновения затрат в хозяйственной деятельности предприятия различают себестоимость:

- а) плановую, расчётную и отчётную (фактическую)
- б) цеховую, производственную и полную себестоимость
- в) основную и вспомогательную

4. Производственная себестоимость - это

- а) затраты цеха на изготовлении продукции
- б) сумма производственных затрат цеха и общезаводских расходов, которые включают расходы по управлению предприятием
- в) затраты на производство и реализацию продукции

5. Под цеховой себестоимостью понимаются

- а) затраты цеха на изготовлении продукции
- б) сумма производственных затрат цеха и общезаводских расходов, которые включают расходы по управлению предприятием
- в) затраты на производство и реализацию продукции

6. Полная себестоимость промышленной продукции – это

- а) затраты цеха на изготовлении продукции
- б) сумма производственных затрат цеха и общезаводских расходов, которые включают расходы по управлению предприятием
- в) затраты на производство и реализацию продукции

7. Плановая себестоимость отражает

- а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса;
- б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми;
- в) реальные затраты на производство и реализацию продукции.

8. Фактическая себестоимость отражает

- а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса.
- б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми
- в) реальные затраты на производство и реализацию продукции

9. Расчетная себестоимость отражает

- а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса;

- б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми;
- в) реальные затраты на производство и реализацию продукции

10. Классификация по степени однородности затрат выделяет следующие затраты:

- а) основные и вспомогательные
- б) основные и накладные
- в) элементарные и комплексные

## **Тема 6. Анализ и принятие краткосрочных управленческих решений на основе данных управленческого учёта**

### **Вопросы выносимые на обсуждение**

1. Понятие релевантности в отношении доходов и расходов на основе данных управленческого учёта.
2. Основные направления маргинального анализа при принятии управленческих решений: анализ безубыточности и запаса прочности, соотношение «затраты - объем продаж – прибыль»
3. Основные допущения CVP — анализа, практические проблемы его применения
4. Маржинальный подход и приростной анализ в принятии управленческих решений
5. Понятие маржинальной прибыли
6. Значение маржинального подхода для определения финансовых результатов и управления в целом.

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Опишите методы разработки нормативов для системы управления затратами.
2. Опишите соотношения объема продукции, затрат и прибыли в точке безубыточности. Как можно использовать эти соотношения?
3. В чем состоит преимущество маргинального подхода в процессе управления затратами?
4. Исключает ли маржинальный подход к управлению затратами использование традиционного метода, если нет, то почему?
5. Что означает точка безубыточности (равновесия)?
6. Что означает маржинальный доход?
7. Как и с какой целью рассчитывается операционный рычаг?
8. Как устанавливается запас финансовой прочности?
9. Как воздействуют условно-постоянные затраты на уровень предпринимательского риска?

10. Как эффективное управление затратами способствует минимизации предпринимательских рисков?

**Фонд тестовых заданий по теме № 6:**

1. Классификация по способам включения в себестоимость выделяет следующие затраты:

- а) основные и вспомогательные
- б) основные и накладные
- в) прямые и косвенные

2. Классификация по виду производства выделяет следующие затраты:

- а) основные и вспомогательные
- б) основные накладные
- в) элементарные и комплексные

3. Классификация по степени участия в процессе производства выделяет следующие затраты:

- а) основные и вспомогательные
- б) основные и накладные
- в) элементарные и комплексные

4. Группировка затрат по экономическим элементам \_\_\_\_\_ для исчисления себестоимости единицы продукции

- а) непригодна
- б) пригодна

5. При калькулировании себестоимости единицы отдельных видов продукции применяется группировка затрат

- а) по экономическим элементам
- б) по калькуляционным статьям

6. К сырью и материалам относят:

- а) сырье и основные материалы
- б) топливо, используемое в технологическом процессе
- в) все виды энергии

7. Прямые затраты - это расходы,

- а) связаны с работой цеха или предприятия в целом
- б) связанные с производством отдельных видов продукции, которые могут быть включены в их себестоимость.

8. Косвенные затраты

- а) связаны с работой цеха или предприятия в целом;

б) связанные с производством отдельных видов продукции, которые могут быть включены в их себестоимость.

9. Какие затраты изменяются при уменьшении объема производства

- а) условно переменные
- б) условно-детерминированное
- в) условно-постоянные

10. Сырье и заработная плата относится к затратам

- а) условно переменным
- б) условно-детерминированным
- в) условно-постоянным

11. Маржинальный анализ учитывает показатели

- а) издержки
- б) объем производства продукции
- в) прибыль
- г) заработная плата
- д) амортизация

12. Удельные переменные издержки составляли 6 руб. при объеме производства 1000 единиц. Чему равны удельные переменные затраты при объеме производства 1500 единиц товара А:

- а) 9 руб.;
- б) 6 руб.;
- в) 3 руб.;
- г) нет правильного ответа.

13. Совокупные затраты предприятия на производство 20 000 единиц продукции составляют 240 000 руб., в том числе переменные затраты на единицу 7 руб. Расходы предприятия на производство 15 000 единиц продукции равны:

- а) 180 000 руб.;
- б) 205 000 руб.;
- в) 240 000 руб.;
- г) 275 000 руб.

14. Предприятие производит крепления из алюминия. В течение квартала производственные расходы предприятия составляли: зарплату станочников — 140 тыс. руб.; мастеров — 75 тыс. руб.; механиков — 40 тыс. руб. Расходы материалов: алюминия — 400 тыс. руб.; запчастей для станков — 36 тыс. руб.; смазочных материалов — 12 тыс. руб. Прямые затраты предприятия составляют:

- а) 540 тыс. руб.;
- б) 592 тыс. руб.;

- в) 651 тыс. руб.;
- г) 703 тыс. руб.

15. Предприятие планирует продать 200 000 изделий. Постоянные расходы = 400 000 руб, переменные — 60% от цены продажи. Для того, чтобы получить операционную прибыль от реализации продукции 100 000 руб, цена продажи одного изделия должна равняться:

- а) 3,75 руб.;
- б) 4,17 руб.;
- в) 5 руб.;
- г) 6,25 руб.

## **Тема 7. Планирование и бюджетирование. Организация управления затратами в организациях здравоохранения**

### **Вопросы выносимые на обсуждение**

1. Основы планирования
2. Бюджетное планирование, включая функции бюджета
3. Бюджетирование как технология финансового планирования или составление трех прогнозных отчетов баланса, отчета доходов и расходов и движения денежных средств
4. Организация управления затратами в организациях здравоохранения.

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Дайте характеристику основных функций контроллинга
2. Опишите назначение и взаимосвязь стратегического и оперативного контроллинга.
3. В чем состоит значение бюджета для оперативного и стратегического контроллинга?
4. Назовите принципы бюджетирования.
5. Назовите параметры бюджетов (бюджетных планов), по которым могут возникать отклонения.
6. Опишите виды отклонений и возможные способы их анализа
7. Как эффективное управление затратами способствует минимизации предпринимательских рисков?

### **Практические задания**

#### **Задача № 1**

Определить полную себестоимость изделия А и изделия Б для почтовых отделений.

Выпуск изделия А – 150 ед., затраты на материалы на ед. изд. – 370 руб., основная заработная плата на годовой выпуск – 850 000 руб., дополнительная зарплата – 10%, начисления на заработную плату – 26%.

Выпуск изделия Б – 800 ед., затраты на материалы на ед. изд. – 540 руб., основная заработная плата на годовой выпуск – 960 000 руб.

*Общехозяйственные расходы* по изд. А – 60%, по изд. Б – 45%, от прямых затрат.

*Внепроизводственные затраты* по изд. А – 2%, по изд. Б – 5% от производственной себестоимости.

### **Задача № 2**

В отчётном году себестоимость продукции для почтовых отделений составила 580,2 млн. руб., что определило затраты на 1 руб. продукции – 0,75 руб.

В плановом году затраты на 1 руб. продукции установлены в 0,70 руб. Объём производства продукции будет увеличен на 6%.

Определить себестоимость продукции планового года.

**Задача № 3.** Определить производственную себестоимость изделия, если:

- затраты на материалы — 8000 р.
- основная заработная плата на изделие — 300 р.
- дополнительная заработная плата — 10%
- начисления на заработную плату — 26%
- расходы по содержанию и эксплуатации оборудования — 5% от прямых затрат
- цеховые расходы — 120% от расходов по содержанию оборудования
- общехозяйственные расходы — 40% от цеховых расходов.

**Задача № 4.** Определить полную себестоимость изделия, если расход материала на единицу изделия — 40 кг, цена 1 т — 1500р., отходы — 2 кг — реализуются по цене 2000р. за 1 т.

Основная заработная плата производственных рабочих на одно изделие — 20р., дополнительная заработная плата — 10%, начисления на заработную плату — 26%. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования — 120р. на одно изделие.

Цеховые расходы — 30% от затрат на основную заработную плату, общехозяйственные расходы — 50% от цеховых затрат. Внепроизводственные затраты — 100% от общехозяйственных расходов.

### **Фонд тестовых заданий по теме № 7:**

1. Что включают в себестоимость продукции:

- а) затраты на оплату труда;
- б) затраты на утилизацию

в) затраты, связанные с использованием природного сырья;  
г) затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также с улучшением качества продукции;

2. В зависимости от места возникновения затрат в хозяйственной деятельности предприятия различают себестоимость:

- а) плановую, расчётную и отчётную (фактическую)
- б) цеховую, производственную и полную себестоимость
- в) основную и вспомогательную

3. Классификация по степени однородности затрат выделяет следующие затраты:

- а) основные и вспомогательные
- б) основные и накладные
- в) элементарные и комплексные

4. Классификация по способам включения в себестоимость выделяет следующие затраты:

- а) основные и вспомогательные
- б) основные и накладные
- в) прямые и косвенные

5. Классификация по виду производства выделяет следующие затраты:

- а) основные и вспомогательные
- б) основные накладные
- в) элементарные и комплексные

6. Классификация по степени участия в процессе производства выделяет следующие затраты:

- а) основные и вспомогательные
- б) основные и накладные
- в) элементарные и комплексные

7. Группировка затрат по экономическим элементам \_\_\_\_\_ для исчисления себестоимости единицы продукции

- а) непригодна
- б) пригодна

8. При калькулировании себестоимости единицы отдельных видов продукции применяется группировка затрат

- а) по экономическим элементам
- б) по калькуляционным статьям

9. Прямые затраты - это расходы,  
а) связаны с работой цеха или предприятия в целом  
б) связанные с производством отдельных видов продукции, которые могут быть включены в их себестоимость.

10. Косвенные затраты  
а) связаны с работой цеха или предприятия в целом;  
б) связанные с производством отдельных видов продукции, которые могут быть включены в их себестоимость.

## **Тема 8. Стратегическое управление затратами в организациях здравоохранения**

### **Вопросы выносимые на обсуждение**

1. Элементы стратегического системного подхода в управлении затратами.
2. Анализ отраслевой цепочки ценностей.
3. Анализ стратегического позиционирования.
4. Анализ затратнообразующих факторов.
5. Сравнительный анализ парадигм управленческого учета и стратегического управления затратами
6. Современные концептуальные подходы к управлению затратами: международный и российский опыт.
7. Стратегические аспекты анализа отраслевой цепочки ценностей.
8. Методология построения отраслевой цепочки ценностей.
9. Затратнообразующие факторы, регулирующие деятельность организаций здравоохранения

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Опишите назначение и взаимосвязь стратегического и оперативного контроллинга.
2. В чем состоит значение бюджета для оперативного и стратегического контроллинга?
3. В чем состоят права и задачи организаций, функционирующих в рыночной экономике при построении внутрипроизводственного управления затратами?
4. При помощи какой группы затрат осуществляется их распределение по центрам возникновения затрат?
5. Каков принцип расчета полных затрат при организации центров рентабельности?
6. Почему при распределении затрат по центрам ответственности и центрам рентабельности возникает необходимость в составлении смет общепроизводственных расходов и общехозяйственных расходов?
7. Каков состав расходов в сметах общепроизводственных и общехозяйственных?

## Практические задания

**Задача № 1.** На основе данных, приведенных в таблице 1 (элементы сметы затрат на производство и реализацию продукции), рассчитать затраты на производство продукции.

Таблица 1

	Элементы затрат	тыс. руб.
1	Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов)	110000
	В том числе:	
	сырье и материалы	104000
	природное сырье	640
	топливо	584
	энергия	1760
2	Затраты на оплату труда	45444
3	Отчисления на социальные нужды	17724
	В том числе:	
	на социальное страхование	2456
	в пенсионный фонд	12724
	страховой тариф	908
	на медицинское страхование	1636
4	Амортизация основных фондов	14000
5	Прочие затраты	5600
6	Итого затрат на производство	

**Задача № 2.** Затраты на производство продукции предприятия составляют 192768 тыс. руб., затраты, списанные на непроизводственные счета, равны 9320 тыс. руб. Уменьшение остатков расходов будущих периодов составляет 1600 тыс. руб., а уменьшение остатков незавершенного производства – 4400 тыс. руб. Рассчитать производственную себестоимость товарной продукции предприятия.

**Задача № 3.** Рассчитать полную себестоимость товарной продукции предприятия, если производственная себестоимость товарной продукции равна 177 448 тыс. руб., а величина коммерческих расходов составляет 3520 тыс. руб.

### Фонд тестовых заданий по теме № 8:

1. Сырье и заработная плата относится к затратам

- а) условно переменным
- б) условно-детерминированным
- в) условно-постоянным

2. Маржинальный анализ учитывает показатели

- а) издержки
- б) объем производства продукции
- в) прибыль
- г) заработная плата
- д) амортизация

3. Релевантными затратами считаются:

- а) затраты, рассчитанные для нескольких проектов с использованием единых правил
- б) затраты, имеющие существенное значение для принятия управленческого решения
- в) сумма затрат, связанная с конкретным проектом
- г) общие для двух альтернативных проектов затраты

4. По методу признания в качестве расходов затраты классифицируют на:

- а) прямые и косвенные
- б) на продукт и за период
- в) постоянные и переменные
- г) релевантные и нерелевантные

5. В качестве носителя затрат могут выступать:

- а) цех
- б) рабочее место
- в) продукт (услуга)
- г) предприятие

6. Порог рентабельности - это такая выручка от реализации при которой

- а) предприятие уже не имеет убытков, но еще не имеет и прибылей
- б) разность между фактической выручкой от реализации и порогом рентабельности в стоимостном выражении
- в) предприятие уже не имеет прибылей

7. Затраты на маркетинг для больших предприятий носят

- а) обязательный характер
- б) необязательный характер
- в) законодательный характер

8. В затраты по оценке качества включены затраты:

- а) выбор номенклатуры показателей качества;
- б) выбор базовых образцов и определение базовых показателей качества
- в) упаковка и хранение;
- г) реализация;

9. Цеховая себестоимость – это

- а) расходы на подготовку и освоение производства
- б) общехозяйственные расходы
- в) внепроизводственные расходы

10. Полная себестоимость включает в себя

- а) расходы на подготовку и освоение производства
- б) общехозяйственные расходы
- в) внепроизводственные расходы

11. Метод распределения предполагает:

- а) отнесение всей величины затрат комплексного производства на главный продукт
- б) распределение затрат комплексного производства между всеми получаемыми продуктами
- в) уменьшение величины затрат комплексного производства на величину потребительской стоимости побочных продуктов

12. Использование принципа «пропорциональности» для распределения косвенных затрат означает, что:

- а) величина распределяемых косвенных затрат должна находиться в пропорциональной зависимости от величины прямых затрат
- б) величина распределяемых затрат и величина выбранной базы распределения должны находиться в пропорциональной зависимости
- в) база распределения должна находиться в пропорциональной зависимости от продолжительности отчетного периода

13. Дифференциация баз распределения косвенных затрат предполагает, что:

- а) могут использоваться различные базы распределения для различных статей затрат и различных мест возникновения затрат
- б) для каждого отчетного периода должны использоваться различные базы распределения
- в) различные базы распределения должны использоваться для составления нормативных (плановых) и фактических калькуляций

## **Тема 9. Мероприятия по снижению затрат в организациях здравоохранения и их эффективность**

### **Вопросы выносимые на обсуждение**

- а) Этапы анализа структуры затрат
- б) Разработка мероприятий по снижению затрат согласно схеме: статья затрат должна составлять больше 1 % от всех издержек производства; для получения 80 % эффекта необходимо проанализировать издержки, которые составляют около 20 % всех затрат.

в) Мероприятия по снижению затрат в организациях здравоохранения

**Вопросы для самопроверки:**

1. Какие существуют виды и варианты снижения затрат?
2. Как планируются и осуществляются мероприятия по снижению затрат?
3. Какие способы снижения затрат наиболее эффективны на практике?
4. Как ведется снижение затрат на материалы?
5. В чем выгода снижения транспортных затрат?
6. Как выбираются стратегии снижения затрат?
7. Какие основные принципы затрат необходимо учитывать?

**Практические задания**

**Задача 1.** Технологический процесс на производственном предприятии предусматривает наличие двух переделов: цех А – литье, цех В – обработка. В таблице представлены данные, характеризующие деятельность цеха А в отчетном месяце.

Показатель	Количество, шт.	Сумма, руб.
Незавершенное производство на начало периода,	4000	8080
в том числе основные материалы		5280
добавленные затраты (40% незавершенности)		2800
Начатые обработкой изделия	55000	
Незавершенное производство на конец месяца (30% завершенности)	3000	
Отпущенные основные материалы		71500
Добавленные затраты		40875

**Рассчитайте себестоимость полуфабрикатов, произведенных в цехе А, и стоимость незавершенного производства этого цеха, используя метод условных единиц.**

**Решение**

В основе расчетов лежит метод ФИФО, согласно которому к выпуску новых изделий можно приступать только после доведения до полной готовности НЗП, имевшегося на начало отчетного месяца.

Поэтому затраты, производимые в течение отчетного периода, будут складываться из:

1. затрат, «добавленных» к НЗП на начало месяца с целью доведения его до готовых полуфабрикатов;
2. затрат, необходимых для того, чтобы начать (с нуля) и полностью завершить в отчетном месяце полуфабрикаты;
3. затрат по созданию задела НЗП на конец месяца, т.е. затраты произведенные в отчетном месяце на полуфабрикаты, которые будут выпущены лишь в следующем месяце.

Для расчёта выше указанных показателей необходимо определить объём производства и затраты в условных единицах (табл. 1). Расчёт показателей представлен после таблицы.

Показатель	Учитываемые единицы, шт.	Условные единицы	
		Материальные затраты	Добавленные затраты
НЗП на начало отчетного месяца (60% готовности)	1	3	6
Начато и закончено обработкой полуфабрикатов в отчетном месяце	2	4	5
НЗП на конец отчетного месяца (30% готовности)	1	4	7
Итого			

<sup>1</sup> данные по условию;

<sup>2</sup> в течение отчётного месяца было начато 55000 единиц полуфабрикатов, из них незаконченными остались на конец месяца 3000 – таким образом, количество начатых и законченных обработкой полуфабрикатов составило \_\_\_\_\_ шт. \_\_\_\_\_

<sup>3</sup> для доработки незавершённых в прошлом месяце полуфабрикатов материальные затраты не нужны, т.к. материалы полностью отпускаются в самом начале производства полуфабрикатов, т.е. в прошлом месяце;

<sup>4</sup> в отчётном месяце было начато производство 55000 шт. полуфабрикатов (52000 + 3000), из них 52000 были закончены к концу месяца, а 3000 остались в составе НЗП на конец месяца. Согласно сущности метода условных единиц для производства одной единицы полуфабриката необходима 1 у.е. материальных затрат и 1 у.е. добавленных затрат. Следовательно, в отчётном месяце было затрачено \_\_\_\_\_ у.е. материалов \_\_\_\_\_;

<sup>5</sup> расчёт у.е. добавленных затрат аналогичен расчёту материальных затрат, т.е. на производство 1 шт. полуфабриката (законченного) необходима 1 у.е. добавленных затрат. Следовательно, \_\_\_\_\_ у.е. = \_\_\_\_\_ шт. \* 1 у.е.;

<sup>6</sup> поскольку незаконченные обработкой полуфабрикаты частично (в данном случае 60%) были выполнены в предыдущем месяце, то логично, что 60% добавленных затрат на них было списано в предыдущем месяце. В отчётном же месяце осуществляется их окончательная доработка (оставшиеся 40%), поэтому на доработку каждой единицы полуфабриката необходима не 1 у.е. добавленных затрат, а лишь 0,4 у.е. Следовательно, \_\_\_\_\_ у.е. = \_\_\_\_\_.;

<sup>7</sup> незаконченные в отчётном месяце полуфабрикаты оказались обработанными только на 30%, следовательно на них было израсходовано в течение месяца не по 1 у.е. добавленных затрат на 1 шт., по 0,3 у.е. на 1 шт. Таким образом, \_\_\_\_\_ у.е. = \_\_\_\_\_.

Из таблицы исходных данных следует, что в отчётном месяце в производство было отпущено материалов на общую сумму 71500 руб.

Из расчётной таблицы видно, что все материальные затраты отчётного периода составили 55 000 у.е. (строка «Итого» графы 3).

Следовательно, 1 у.е. материальных затрат обходится организации в 1,30 руб. (71500/55000).

Аналогично оценивается стоимость 1 у.е. добавленных затрат – \_\_\_\_\_ . (\_\_\_\_\_).

Результаты расчётов отражаются в таблице 2

Вид затрат	Затраты, руб.			Затраты, у.е.*	Стоимость 1 у.е., руб. (гр. 3 / гр. 5)
	в НЗП начало месяца*	на за отчётный месяц*	всего затрат (гр. 2 + гр. 3)		
Материальные затраты	5280	71500		55000	1,30
Добавленные затраты	2800	40875		54500	
Итого				-	

\* значения 2 и 3 графы перенесены из таблицы исходных данных, значения графы 5 из предыдущей расчётной таблицы.

На основе полученной информации производится расчёт себестоимости выпущенных в отчётном месяце полуфабрикатов и незавершённого производства на конец месяца в денежном эквиваленте.

Показатели и методика их расчёта	Себестоимость, руб.	
	Выпущенных полуфабрикатов	НЗП на конец отчётного месяца
НЗП на начало отчётного месяца		
Затраты, произведённые в отчётном месяце, с целью доработки НЗП начального – 1600 у.е. * 0,75 руб.		
Себестоимость доработанных в отчётном месяце полуфабрикатов (стр. 1+ стр. 2)		
Затраты на начатые и законченные обработкой в отчётном месяце полуфабрикаты, всего, в т.ч.: материальные затраты (52000 у.е. * 1,30 руб.) добавленные затраты (_____)		
НЗП на конец отчётного месяца, всего, в т.ч.: материальные затраты (3000 у.е. * 1,30 руб.) добавленные затраты (_____)		
ИТОГО:		

Таким образом, себестоимость полуфабрикатов (литье), переданных из передела А в передел В, составит \_\_\_\_\_ руб. Остатки НЗП передела А на начало следующего месяца оцениваются в \_\_\_\_\_ руб.

**Задача 2.** Существует 2 направления предпринимательской деятельности на предприятии. Основные показатели, которые характеризуют эти направления, сведены в табл. 1. Определить, какое направление является наиболее прибыльным при условии, что объем производства во всех анализируемых случаях равен объему реализации и составляет 4 тыс. шт.

Объем реализации, тыс. шт.	R, тыс. руб.	S, тыс. руб.
----------------------------	--------------	--------------

1	4	5400	4700
2	4	6000	4500

В таблице использованы следующие обозначения:

R – выручка, S – совокупные издержки.

**Решение:**

Сведем алгоритм расчета в таблицу 1:

	Объем реализации, тыс. шт.	R, тыс. руб.	S, тыс. руб.	Прибыль (убыток)	
				на единицу, руб/шт	от реализации, тыс. руб.
1	4	5400	4700		
2	4	6000	4500		

**Вывод:**

**Задача 3.** Предприятие производит продукцию вида А по цене 1500 рублей за единицу. Удельные переменные расходы составляют 1450 руб. Общая величина постоянных расходов равна 3000 тыс. руб. Определить величину критического объема продукции.

**Решение:**

Расчет критического объема продукции производим по формуле:

$$q_{кр} = \frac{C}{P - v},$$

где С – общие постоянные издержки, руб.;

P – цена на данную продукцию предприятия, руб.;

v – удельные переменные издержки, руб/шт.

**Задача 5.** Определить общее снижение себестоимости за счет используемых источников по индексному методу, если в отчетном периоде по сравнению с плановым, экономия от снижения себестоимости на материальных ресурсах составила 2,8 %, на заработной плате 0,84 % и на управлении и обслуживании 1 %.

**Решение:**

Общая экономия от снижения себестоимости определяется по формуле:

$$\mathcal{E}_{общ} = \Delta S_{мр} + \Delta S_{зпл} + \Delta S_{упо},$$

где  $\Delta S_{мр}$  – снижение себестоимости по материальным ресурсам, %;

$\Delta S_{зпл}$  – снижение себестоимости по заработной плате, %;

$\Delta S_{упо}$  – снижение себестоимости на управлении и обслуживании, %.

$\mathcal{E}_{\text{общ}} =$

**Задача 4.** Годовой объем производства продукции предприятия составляет 35 тыс. шт. В плановом периоде цена сырья была принята 7 тыс. руб./т., а норма расхода материала на единицу продукции – 0,3 кг, коэффициент использования материала  $k_{\text{исп}}=0,8$ . Определить экономию на материальных затратах, если фактический расход совпал с плановым, а цена сырья возросла до 10 тыс. руб./т. Вместе с тем коэффициент использования материала увеличился до  $K_{\text{исп}}= 0,9$ .

**Решение:**

Стоимость материальных затрат определяют как произведение нормы расхода материальных ресурсов на их цену, скорректированное на коэффициент использования материала:

$$Z_{\text{мп}} = \frac{N_{\text{мп}} \cdot C_{\text{мп}}}{k_{\text{исп}}}$$

Разница между плановой и фактической стоимостью материальных затрат, характеризует экономию материала на единицу продукции. Экономия материальных затрат на весь объем производства выразится как произведение экономии единицы продукции на годовой объем:

$$\mathcal{E}_{\text{мп}} = (Z_{\text{мп}_{\text{пл}}} - Z_{\text{мп}_{\text{факт}}})Q = \Delta Z \cdot Q.$$

**Фонд тестовых заданий по теме № 9:**

1. Сырье и заработная плата относится к затратам

- а) условно переменным
- б) условно-детерминированным
- в) условно-постоянным

2. Маржинальный анализ учитывает показатели

- а) издержки
- б) объем производства продукции
- в) прибыль
- г) заработная плата
- д) амортизация

3. Релевантными затратами считаются:

- а) затраты, рассчитанные для нескольких проектов с использованием единых правил
- б) затраты, имеющие существенное значение для принятия управленческого решения
- в) сумма затрат, связанная с конкретным проектом
- г) общие для двух альтернативных проектов затраты

4. По методу признания в качестве расходов затраты классифицируют на:
- а) прямые и косвенные
  - б) на продукт и за период
  - в) постоянные и переменные
  - г) релевантные и нерелевантные
5. В качестве носителя затрат могут выступать:
- а) цех
  - б) рабочее место
  - в) продукт (услуга)
  - г) предприятие
6. Порог рентабельности - это такая выручка от реализации при которой
- а) предприятие уже не имеет убытков, но еще не имеет и прибылей
  - б) разность между фактической выручкой от реализации и порогом рентабельности в стоимостном выражении
  - в) предприятие уже не имеет прибылей
7. Затраты на маркетинг для больших предприятий носят
- а) обязательный характер
  - б) необязательный характер
  - в) законодательный характер
8. В затраты по оценке качества включены затраты:
- а) выбор номенклатуры показателей качества;
  - б) выбор базовых образцов и определение базовых показателей качества
  - в) упаковка и хранение;
  - г) реализация;
9. Цеховая себестоимость – это
- а) расходы на подготовку и освоение производства
  - б) общехозяйственные расходы
  - в) внепроизводственные расходы
10. Полная себестоимость включает в себя
- а) расходы на подготовку и освоение производства
  - б) общехозяйственные расходы
  - в) внепроизводственные расходы
11. Метод распределения предполагает:
- а) отнесение всей величины затрат комплексного производства на главный продукт
  - б) распределение затрат комплексного производства между всеми получаемыми продуктами
  - в) уменьшение величины затрат комплексного производства на величину потребительской стоимости побочных продуктов
12. Использование принципа «пропорциональности» для распределения косвенных затрат означает, что:

- а) величина распределяемых косвенных затрат должна находиться в пропорциональной зависимости от величины прямых затрат
- б) величина распределяемых затрат и величина выбранной базы распределения должны находиться в пропорциональной зависимости
- в) база распределения должна находиться в пропорциональной зависимости от продолжительности отчетного периода

13. Дифференциация баз распределения косвенных затрат предполагает, что:

- г) могут использоваться различные базы распределения для различных статей затрат и различных мест возникновения затрат
- д) для каждого отчетного периода должны использоваться различные базы распределения
- е) различные базы распределения должны использоваться для составления нормативных (плановых) и фактических калькуляций

**ПЯТИГОРСКИЙ МЕДИКО-ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ –  
филиал федерального государственного бюджетного  
образовательного учреждения высшего образования  
«ВОЛГОГРАДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
МЕДИЦИНСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
Министерства здравоохранения Российской Федерации**

**Кафедра экономики и организации здравоохранения и фармации**

**Авторы: Сергеева Е.А.**

**Методическое обеспечение занятий лекционного типа  
по дисциплине «Управление затратами в здравоохранении».**

**направление подготовки 38.03.02 «Менеджмент» (уровень бакалавриата)**

**Пятигорск 2020**

## Лекция 1. Предмет и метод курса «Управление затратами в организациях здравоохранения»

*Цели и задачи управления затратами на предприятии. Предмет и объект исследования поведения затрат на предприятии. Анализ затрат организации как база для принятия управленческих решений.*

Развитие рыночных отношений и интеграция России в мировую экономику невозможны без применения в промышленности, строительстве, в сфере услуг высоких технологий. Технологическое «взросление» производства – особенность сегодняшнего дня в экономике России. Это не может не менять подход к управлению организациями в такой области, как управление затратами.

Менеджмент современных организаций нуждается в достоверном информационном обеспечении для выбора оптимальных управленческих решений. Менеджеры предприятий уделяют особое внимание оптимизации бизнес-процессов, так как любая организация стремится к минимизации рисков предпринимательской деятельности. Для решения подобных задач необходимы оперативные данные о доходах и расходах предприятий (организаций), о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Предприятия (организации) стремятся знать, во что обходится получаемая ими прибыль, какие затраты произведены и что надо сделать для их минимизации.

Систему управления затратами ориентирована не только на решение оперативных задач по получению той или иной суммы прибыли, но и на достижение глобальных целей, таких как:

- выживание предприятия, сохранение рабочих мест,
- решение социальных задач,
- устойчивое сохранение и преумножение экономического статуса в будущем.

Эти причины являются побудительным мотивом, чтобы к управлению затратами в организациях относились самым серьезным образом и, естественно, рос спрос на специалистов, владеющих знаниями.

Модель системы управления затратами включает факторы и причины возникновения затрат, классификационные группировки затрат по однородным явлениям или однородным затратам, традиционные и нетрадиционные методы управления затратами.

***Затраты*** как экономическая категория представляют собой выраженные в денежной форме расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей и других хозяйствующих субъектов на производство, обращение и сбыт продукции.

В зарубежной литературе затраты чаще именуются издержками производства и обращения. Таким образом, понятие «затраты» и понятие «издержки» рассматриваются как абсолютно эквивалентные термины.

Рассматривая термин «управление» следует исходить из неоднозначности данного определения. С одной стороны, под управлением понимают

деятельность по руководству какой-либо системой или по предприятию в целом, с другой стороны, совокупность субъектов этой деятельности, то есть кадры предприятия. Таким образом, понятие «управление» применительно к хозяйствующему субъекту можно рассматривать в двух контекстах: как процесс (деятельность) и как институт.

Если рассматривать управление как процесс, то функционально это означает постановку проблемы, поиск и принятие решений, распределение ответственности по ним, осуществление решений, контроль за выполнением и корректировку.

Таким образом, с одной стороны управление затратами – это непрерывный во времени процесс комплексного воздействия на издержки хозяйствующего субъекта с целью обеспечения их оптимального уровня, структуры и динамики.

Всю финансово-хозяйственную деятельность предприятия можно разделить на две категории:

- основные бизнес-процессы
- вспомогательные бизнес-процессы

Под бизнес-процессом в данном случае понимается совокупность бизнес-функций (или видов деятельности), существующих на предприятии, которые вместе взятые дают результат, имеющий ценность для потребителя, клиента или заказчика.

Основные бизнес-процессы связаны с непосредственным созданием продукта или услуги, их продажей и доставкой потребителю. Они включают в себя следующие бизнес-функции:

- обеспечение поставок сырья и других материальных ресурсов,
- производство различных видов продукции,
- обеспечение вывоза продукции,
- маркетинг и сбыт продукции,
- гарантийное и послепродажное обслуживание.

Бизнес-функции, входящие во вспомогательные бизнес-процессы выполняют задачи поддержки как основных бизнес-функций, так и друг друга. В их число входят:

- снабжение, развитие производства,
- управление человеческими ресурсами,
- общеприемные бизнес-функции, образующие инфраструктуру предприятия (планирование, финансы, учет и т. д.)

### **Цели управления затратами предприятия**

Основная цель создания системы управления затратами заключается в том, чтобы наиболее эффективным способом определить цену, которую покупатель согласился бы платить за определенный набор товаров и услуг, и исследовать возможность продажи покупателям данных наборов по этой цене. Данное направление называется целевым управлением затратами.

1. Оптимизация финансового результата через максимизацию прибыли. При этом подробно исследуется основная факторная цепочка получения прибыли: затраты – объем производства – прибыль.

2. Объективная оценка результатов хозяйственной деятельности предприятия.

3. Принятие обоснованных краткосрочных и долгосрочных управленческих решений.

#### **Задачи** управления затратами предприятия

1. Выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности.

2. Определение затрат по основным бизнес-функциям и производственным подразделениям предприятия.

3. Расчет необходимой величины затрат на единицу продукции, работ, услуг.

4. Подготовка информационной нормативной базы в области затрат для принятия хозяйственных решений.

5. Выбор системы управления затратами, соответствующей условиям работы предприятия.

#### **Функции** управления затратами предприятия

1. Прогнозирование, нормирование, планирование и учет производственных затрат, калькулирование себестоимости, планирование и учет фиксированных (долгосрочных) расходов на капитальные вложения и инвестиционную деятельность.

2. Контроль и анализ затрат по разным направлениям, сегментам, продуктам, подразделениям, отклонениям от норм и смет расходов.

3. Формирование внутренней количественной и качественной информации для использования в оперативном управлении хозяйственной деятельностью предприятия.

4. Выявление резервов снижения затрат на всех этапах производственного процесса и во всех производственных подразделениях предприятия.

Хорошо организованная система управления затратами обеспечивает не только контроль текущей работы предприятия, но и улучшение ее результатов в будущем.

Ключевыми понятиями экономики являются результаты и затраты.

Результаты – это выручка от реализации продукции (работ, услуг), готовая продукция на складе, незавершенное производство, оборудование и другие основные средства собственного производства.

Затратами являются расходы производителя для осуществления целей своей деятельности, для получения результата в виде готовой продукции (работ, услуг), незавершенного производства, а также в виде оборудования и иных основных средств для собственного производства.

Для управления затратами на современном экономическом уровне

имеется сложная система классификационных признаков. И первым шагом в классификации затрат является деление их, в зависимости от времени осуществления, на единовременные и текущие затраты.

К **единовременным (инвестиционным) затратам** относятся затраты на создание основных фондов (строительно-монтажные работы, приобретение оборудования), стоимость нематериальных активов, стоимость земли или прав на нее.

**Текущие затраты** названы таковыми по причине непрерывности производственного процесса, и они связаны с переносом в процессе производства стоимости ресурсов на готовую продукцию, они формируют себестоимость продукции и служат ориентиром для ценообразования, участвуют, будучи важнейшей составляющей, в расчете прибыли предприятия.

В учебной литературе термину «текущие затраты» могут соответствовать термины «издержки производства и обращения», «затраты на производство и реализацию продукции», «расходы, связанные с производством и реализацией продукции» и «себестоимость продукции».

Управление затратами осуществляется в следующих *целях*:

1. чтобы знать, где, когда и в каких объемах расходуются ресурсы организации. Решение этой задачи возможно при условии формирования соответствующей базы данных;

2. чтобы построить долгосрочные и краткосрочные прогнозы потребности в дополнительных ресурсах в зависимости от поставленных целей и задач. Прогнозы должны быть привязаны к административно-управленческой и производственной структуре организации, а также личной ответственности менеджеров. Вовлечение дополнительных ресурсов в производственно-хозяйственные процессы должно быть отрегулировано во времени и экономически обосновано необходимыми расчетами;

3. обеспечить максимально высокую отдачу от использования ресурсов. Потери при транспортировке и хранении, использование неэффективных технологий, потери от брака и простоев, неэффективный менеджмент должны быть исключены при серьезном подходе к управлению затратами.

Таким, образом управление затратами – это умение экономить ресурсы и максимизировать отдачу от них.

Организации, придающие значение эффективному управлению затратами и умеющие грамотно организовать эту работу, имеют большие преимущества в сфере бизнеса:

1. Их продукция более конкурентоспособна за счет более низких издержек и, следовательно, цен;

2. Они имеют качественную и реальную информацию о себестоимости отдельных видов продукции, и, что немаловажно, она своевременна. Данное обстоятельство обеспечивает маневренность и гибкость при ведении бизнеса и обеспечивает защиту от конкурентов;

3. Знание структуры издержек, качественного значения отдельных структурных элементов создает возможность гибкого ценообразования;

4. Организация имеет достоверную информацию для анализа и составления планов;

5. Организация имеет возможность оценить вклад каждого подразделения в общий финансовый результат;

6. Решения как оперативного, так и долгосрочного порядка, принимаемые организацией, более обоснованы, в них заключена меньшая доля риска. Организация более устойчива и жизнеспособна.

Имеются общие правила, которых необходимо придерживаться в процессе отнесения затрат на издержки производства и обращения (себестоимость продукции). Они предусмотрены научной, методической литературой, а также системой государственных экономических стандартов по бухгалтерскому учету, статистике, финансам и налогообложению.

На себестоимость продукции (работ, услуг) относят только текущие затраты на производство данной продукции, работ или услуг;

На себестоимость продукции (работ, услуг) относятся затраты целевого назначения исходя из норм расхода затрат, нормативов использования ресурсов или иных критериев, установленных расчетно-аналитическим способом на основе аналитических данных прошлых периодов или опыта работы других организаций и предприятий.

Налоговый учет расходования ресурсов, установленный 25 главой Налогового кодекса РФ, требует обязательного документального подтверждения производимых затрат.

Текущие затраты, относимые к лимитируемым, включаются в себестоимость продукции, работ и услуг в размере, определенном действующими нормативными актами соответствующих министерств и ведомств.

Необходимым условием построения системы управления затратами является организация управленческого учета на предприятии.

Цель управленческого учета – информационная поддержка принятия управленческих решений. Потребителями информации являются руководители и сотрудники подразделений предприятия. Для целей управления затратами формируется специфическая для предприятия учетная система, в которой объектами учета затрат являются центры ответственности.

Цель бухгалтерского (финансового) учета – информирование внешних пользователей (банки, деловые партнеры и т. д.) о финансовом состоянии предприятия, расчет налоговых платежей. При этом объектом учета является предприятие в целом, учет является обязательным, его периодичность и порядок ведения определяются законодательно соответствующими нормативными актами. Обобщенная информация бухгалтерского учета в управлении затратами практически не используется.

Объектами учета затрат в управленческом учете являются центры

ответственности:

- центры затрат,
- центры рентабельности,
- центры прибыли.

*В центрах затрат* устанавливается и контролируется величина затрат за определенный период времени без сопоставления с выпуском продукции.

*В центрах рентабельности* контролируется соотношение затраты – выпуск.

*В центрах прибыли* контролируется размер прибыли.

Соответственно виду центра ответственности устанавливаются полномочия их руководителей. Затраты, распределенные по центрам ответственности относятся затем на носители затрат – единицы продукции в соответствии с выбранным способом калькуляции.

**Управленческий учет** – это часть информационной системы предприятия и деятельность, целью которой является обеспечить руководство организации информацией о произведенных затратах и полученных результатах.

Базовыми принципами управленческого учета являются:

- непрерывность деятельности предприятия;
- использование единых единиц измерения для планирования и учета;
- преемственность и многократное использование информации;
- формирование показателей внутренней отчетности;
- оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятия.

Управленческий учет необходим для принятия решений по масштабам затрат (расходов) организации, более точному отнесению их на бизнес-процесс оперативного реагирования на ситуации в производстве.

Управленческий учет строится как на данных первичных документов, так и на данных аналитического учета. Его результаты используются только персоналом организации, и он является внутренним учетом.

Результаты управленческого учета оформляются документами произвольной формы, состав и содержание которых определяются менеджерами соответствующего уровня.

При разработке системы управленческого учета необходимо руководствоваться такими правилами, как его простота, доступность при аналитическом использовании данных, оперативность в получении информации.

Любая организация, независимо от ее конкретного назначения, может функционировать при условии, если располагает определенным набором ресурсов: материальных, трудовых, финансовых. Чтобы произвести и реализовать продукцию, выполнить различные виды работ, оказать услуги,

организация должна произвести определенные затраты. Конечный финансовый результат – прибыль организации – зависит от того, насколько оптимален набор затрат по количеству и качественному составу. Степень же оптимизации затрат и, следовательно, финансовое благополучие организации зависят от качества ее менеджмента.

Общая система управления затратами может быть описана с помощью следующих параметров: факторы производственной деятельности; центры возникновения затрат; центры ответственности; центры рентабельности; система контроля затрат; объект учета затрат.

Факторы производственной деятельности – это те виды деятельности, на осуществление которых необходим определенный набор затрат. Подробный перечень затрат целевого назначения представлен в разделе 2 данного пособия.

Управление затратами, как часть общего менеджмента организации, зависит от структуры организации. Каждая организация имеет свою специфическую производственную структуру и структуру управления.

Производственная структура организации распределяет всю ее работу на специализированные виды деятельности, осуществление которых требует определенного набора ресурсов.

Для управления затратами полезно выделить как минимум следующие виды деятельности:

- снабженческо-заготовительную;
- производственную;
- финансово-сбытовую;
- организационную;
- инвестиционную;
- маркетинговую.

Все виды деятельности тесно связаны между собой и не могут существовать отдельно в рамках одной организации. Для осуществления различных видов деятельности в организации создаются подразделения. Производственные процессы в подразделениях определяют свои особенности потребления ресурсов и соответствующие затраты.

Таким образом, обособленные структурные подразделения – это центры возникновения затрат, в которых можно организовать нормирование, планирование и учет издержек производства в целях наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также с целью аналитической оценки их использования.

Структурные производственные подразделения организации, являющиеся центрами возникновения затрат, представляют собой отдельные объекты аналитического учета. Ниже на рис. 5 представлена схема центров возникновения затрат по мере их укрупнения от рабочего места до высшего органа управления предприятием.

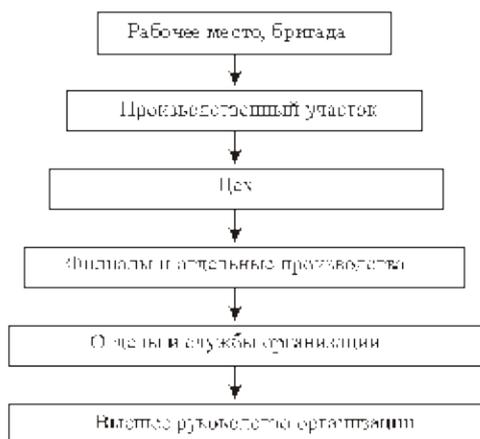


Рис. 5. Центры возникновения затрат

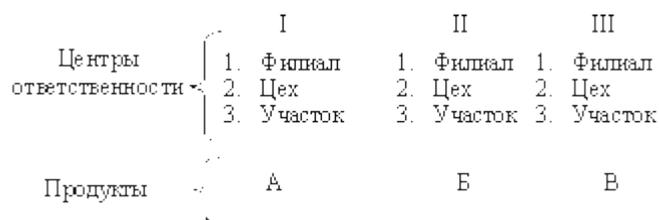
**Центр ответственности** – это подразделение, возглавляемое конкретным менеджером. Группировка затрат по данному признаку позволяет совместить в одном учетном процессе места возникновения затрат (бригаду, участок, цех, иное подразделение предприятия) с ответственностью возглавляющих их менеджеров. Установление центров ответственности позволяет использовать систему планирования и учета, состоящую в том, что для каждого центра ответственности составляется смета расходования затрат, рассчитанная на основе экономически обоснованных норм и нормативов. По окончании отчетного периода показатели сметы сравниваются с отчетными данными бухгалтерского учета.

Центр ответственности представляет собой часть системы управления предприятием и, как любая система, имеет вход и выход. Вход: сырье, материалы, полуфабрикаты, рабочее технологическое время. Задача центра ответственности состоит в том, чтобы на входе, выполнив работу по преобразованию названных ресурсов, получить на выходе готовую продукцию: товары (работы, услуги), которые реализуются на сторону или поступают в другой центр ответственности. Имея сметные и фактические данные о расходовании ресурсов по центру ответственности, можно судить об эффективности его работы.

Под эффективной деятельностью центра ответственности подразумевается максимизация полученных результатов при минимальных затратах. Центры ответственности классифицируют по принципу выполняемых ими функций на основные и вспомогательные.

**Основные центры ответственности** – организуют контроль по месту возникновения затрат.

Например, каждое подразделение организации, являющееся центром ответственности, контролирует расходование средств, определенных ему сметой и другими планово-организационными документами.



*Рис. 6. Распределение производств по центрам рентабельности*

Основные центры ответственности – непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги для потребителей, их затраты напрямую относят на себестоимость продукции, работ, услуг.

В составе основных центров ответственности выделяют центры, относящиеся к материальным запасам (служба снабжения, склады и т.п.), управленческие (администрация, плановый, финансовый отдел), сбытовые центры (отдел сбыта, маркетинговая служба).

**Вспомогательные центры ответственности** участвуют в производстве косвенно, оказывая услуги или выполняя работы, предназначенные не для потребителя, а для основных центров ответственности. Затраты вспомогательных центров невозможно напрямую отнести на себестоимость, поэтому их сначала распределяют по основным центрам, а уже потом в составе суммарных затрат. В составе вспомогательных центров ответственности выделяют общезаводские и общепроизводственные.

**Общезаводские центры** – обслуживают все подразделения предприятия (объекты социальной сферы и административно-хозяйственные службы).

**Общепроизводственные центры** – это по отдельным цехам и участкам (отдел технического контроля, ремонтный цех и инструментальные мастерские).

Поскольку центры ответственности совпадают со структурными подразделениями организации, то ответственность за отклонения фактических данных от сметных можно возложить на конкретное лицо – руководителя данного подразделения, которому делегируются соответствующие полномочия по расходованию ресурсов и возлагается контроль за их использованием, и соответственно ответственность.

**Центры рентабельности** – разновидность центров ответственности, в которых можно установить доход от выпущенной продукции (работ, услуг) в денежном выражении, расход как денежное выражение затрат на произведенную продукцию и разницу между доходом и расходом – прибыль.

Установление центров рентабельности не всегда возможно по центрам ответственности в рамках одной предприятия. Такая возможность обусловлена особенностями конкретной организации, технологическими процессами изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг. Когда технологические процессы замкнуты в рамках одного подразделения, что

означает наличие на входе сырья, материалов, полного набора технологических операций, а на выходе имеется полностью готовый продукт, можно данный центр ответственности рассматривать как центр рентабельности.

В приведенном примере видно, что производство продуктов А, Б, В осуществляется в конкретных подразделениях с законченным производственным циклом. В указанных ситуациях возможно установить прибыль по отдельным производственным подразделениям, что позволит судить об эффективности их работы. Но несмотря на это организовывать центры рентабельности не всегда эффективно, так не всегда есть возможность учесть затраты обслуживающих производств и общеуправленческих расходов в подобных подразделениях.

Система контроля затрат охватывает процесс нормирования, планирования, учета и анализа затрат. Данный процесс строится с учетом использования нормативных законодательных актов в виде постановлений Правительства РФ (например, ПБУ), законов РФ (например, гл. 25 части II НК РФ), а также общих и отраслевых методических материалов.

**В целях контроля и регулирования уровня** затрат применяется их следующая классификация:

- регулируемые и нерегулируемые;
- эффективные и неэффективные;
- в пределах норм (сметы) и отклонений от норм,
- контролируемые и неконтролируемые.

**Регулируемые** – затраты, установленные для данного центра их возникновения и центра ответственности и зависящие от действий менеджера, возглавляющего подразделение организации.

Например, менеджер может регулировать как расходование средств на оплату труда работников, так и другие затраты, предназначенные для осуществления уставной деятельности данного подразделения.

**Нерегулируемые** – это затраты, на которые менеджер центра ответственности повлиять не может.

Например, затраты в виде стоимости услуг других подразделений: ремонтных, транспортных, энергетических хозяйств и т.п.

**Эффективные** – затраты, в результате которых получают доход от реализации продукции, работ, услуг.

**Неэффективные** – расходы, не приносящие дохода (потери от брака, простоев, порчи товароматериальных ценностей на складах).

**Контролируемые затраты** – поддающиеся контролю со стороны менеджеров. Эти затраты можно предвидеть и заранее установить их оптимальную величину.

Например, расход материалов, топлива, электроэнергии в натуральном выражении.

**Неконтролируемые затраты** чаще всего обусловлены внешними причинами.

Например, отклонения цен на материалы, а также работы и услуги других организаций, изменения в налоговом законодательстве, переоценка основных фондов.

Каждая организация, заинтересованная в минимизации затрат на производство, должна построить свою систему контроля, руководствуясь теми первичными признаками, которые изложены выше, с учетом своей производственной специфики.

*Объект учета затрат* – это признак, по которому производят группировку затрат.

Наиболее простой объект учета затрат – центры возникновения и центры ответственности. Такой учет осуществляется на основе смет и установленных лимитов для названных центров.

Могут использоваться в качестве объектов учета затрат виды продукции (работ, услуг), полуфабрикаты. Эти объекты калькулирования требуют составления достаточно большого количества планируемых и организационных документов: смет, балансов, расчетов норм различного вида затрат, организации внутрипроизводственного хозрасчета и соответствующего бухгалтерского учета.

Особенно сложными объектами учета затрат являются производственные переделы во многопердельных производствах. Такие объекты возникают тогда, когда группа предприятий входит в единый производственный комплекс: холдинг, ассоциацию, финансово-промышленную группу.

## **Лекция 2. Сущность категорий: издержки, затраты, расходы для принятия управленческих решений**

*Определение и использование понятий издержки, затраты, расходы и себестоимость. Основы количественного и качественного анализа информации о затратах при принятии управленческих решений. Модели управления затратами и их адаптация к конкретным задачам управления. Прогнозирование, планирование и нормирование затрат на предприятии. Основные принципы и стандарты отражения затрат в финансовом учете и отчетности организации здравоохранения*

В экономической теории утвердился подход, согласно которому любое коммерческое предприятие стремится принимать такие решения, которые обеспечивали бы ему получение максимально возможной прибыли. Прибыль зависит в основном от цены продукции и затрат на ее производство и реализацию.

Цена продукции на рынке есть следствие взаимодействия спроса и предложения. Под воздействием законов рыночного ценообразования в условиях свободной конкуренции цена продукции не может быть выше или ниже по желанию производителя или покупателя, она выравнивается

автоматически. Другое дело – затраты, формирующие себестоимость продукции. Они могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов. Следовательно, производитель располагает множеством рычагов снижения затрат, которые он может привести в действие при умелом руководстве.

В экономической литературе и нормативных документах часто применяются такие термины, как «*издержки*», «*затраты*», «*расходы*», «*себестоимость*». Неправильное определение этих понятий может исказить их экономический смысл.

Внимательное ознакомление с сущностью перечисленных выше терминов позволяет сделать вывод о том, что в своей основе все эти понятия означают одно и то же – затраты предприятия, связанные с выполнением определенных операций.

Понятие «*издержки*» основывается на факте редкости ресурсов и возможности их альтернативного использования.

**Издержки** – это суммарные «жертвы» предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Данный термин используется, как правило, в экономической теории.

Отличием между категориями «издержки» и «текущие затраты» служит то, что текущие затраты всегда связаны с расходами, а издержки могут возникать без расходов. Часть издержек включается в себестоимость продукции, а оставшиеся покрываются за счет других источников.

Подразумевается, что издержки включают в себя как явные (расчетные), так и вмененные (альтернативные) издержки.

Явные (расчетные) издержки – это выраженные в денежной форме фактические затраты, обусловленные приобретением и расходом разных видов экономических ресурсов в процессе производства и обращения продукции, товаров или услуг.

Альтернативные (вмененные) издержки означают упущенную выгоду предприятия, которую оно получило бы при выборе производства альтернативного товара, по альтернативной цене, на альтернативном рынке и т.д.

Таким образом, издержки – это реальные или предположительные затраты финансовых ресурсов предприятия, они относятся или к активам, если способны принести доход в будущем, или к пассивам, если этого не произойдет и уменьшится нераспределенная прибыль предприятия за отчетный период.

Издержки относятся непосредственно к основной деятельности предприятия, а текущие затраты как более широкое понятие охватывают все израсходованные им материальные ценности.

**Затраты** – это выраженная в денежном измерении стоимость каких-либо ресурсов (материальных, трудовых, финансовых), использованных на обеспечение процесса расширенного воспроизводства.

Затраты – это явные (фактические, расчетные) издержки предприятия, т.е. стоимостные оценки ресурсов, которые используются организацией в процессе своей деятельности.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности, **затраты** – потребленные в хозяйственной деятельности ресурсы, еще не признанные расходами и отражаемые в балансе на конец года в виде остатков незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных и т.д.

Понятие «затраты» шире, чем понятие «себестоимость», которая представляет собой затраты на простое воспроизводство, текущие расходы конкретного производителя.

Затраты отражаются дебетовыми оборотами соответствующих активных счетов:

- 20 «Основное производство»,
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»,
- 23 «Вспомогательные производства»,
- 25 «Общепроизводственные расходы»,
- 26 «Общехозяйственные расходы»,
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и других.

К категории затрат также относятся активы, учитываемые на счете 44 «Расходы на продажу».

**Расходы** в экономической литературе чаще всего определяются как затраты, возникающие в процессе хозяйственной деятельности и приводящие к уменьшению средств предприятия или увеличению долговых обязательств.

Таким образом, расходами организации признается стоимость использованных ресурсов, которые полностью потрачены (израсходованы) в течение определенного периода времени для получения дохода. Такой подход называется соответствием расходов и доходов. Исходя из этого в бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами.

Понятие расходов подразумевает конкретные выплаты в определенном периоде. Согласно ПБУ10/99 «Расходы организации» признание расходов в бухгалтерском учете происходит при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Отличие категорий «затраты» и «расходы» определяет существование входящих и истекших затрат. Входящие затраты в балансе отражаются как активы и представляют собой ресурсы, которые были приобретены и

имеются в наличии. Если они были израсходованы в течение отчетного периода для получения доходов и потеряли способность приносить доход в будущем, то переходят в разряд истекших затрат.

Другими словами, входящие затраты – синоним термина «текущие затраты», а истекшие тождественны понятию «расходы» и представляют собой часть текущих затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

**Выплата** – это передача (наличный расчет) или перечисление (безналичный расчет) денежных средств организации другой организации или физическому лицу с полным отчуждением этих средств.

Среди качественных показателей деятельности предприятия важное место занимает такой показатель, как **себестоимость продукции**. В нем как в синтетическом показателе отражаются многие стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации. От уровня себестоимости продукции зависят объем прибыли и уровень рентабельности.

Сущность себестоимости состоит в том, что она показывает выраженные в денежной форме совокупные затраты конкретного предприятия на производство и реализацию продукции, возмещение которых необходимо для осуществления простого воспроизводства.

Чем экономичнее организация использует трудовые, материальные и финансовые ресурсы при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг, тем значительнее эффективность производственного процесса, тем больше будет прибыль.

Отличие между себестоимостью и затратами – завершенность процессов производства и обращения. Так, затраты имеют отношение к этим процессам вообще независимо от их завершенности и характера связи с производством и реализацией продукции, себестоимость же означает завершенность этих процессов.

В отношении термина «себестоимость» в экономической литературе следует выделить несколько точек зрения:

- себестоимость – стоимостная категория, в денежной форме выражающая издержки предприятия на производство и реализацию продукции;
- себестоимость – критерий или показатель эффективности деятельности предприятия;
- себестоимость – важнейший качественный показатель деятельности предприятия, выражающий затраты, связанные с производством и реализацией продукции, выполнением работ и оказанием услуг, так как он характеризует уровень использования всех видов ресурсов, находящихся в распоряжении предприятия;
- себестоимость – объект калькуляции и статистическое понятие;
- себестоимость – отраслевой показатель, главным образом промышленности.

Существуют и другие определения себестоимости, которые трудно сравнивать, так как они отражают различные ее стороны.

*Исчисление себестоимости продукции* предприятию необходимо для:

- оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики;
- определения рентабельности производства и отдельных видов продукции;
- осуществления внутривозвратного хозрасчета;
- выявления резервов снижения себестоимости продукции;
- определения цен на продукцию;
- расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии и организационно-технических мероприятий;
- обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших изделий и т. д.

В настоящее время состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, регламентируется Налоговым кодексом РФ. Следует отметить, что данный документ вообще не включает понятия себестоимости. Согласно ст.247 НК РФ, «полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов», образуют прибыль организации.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные, понесенные налогоплательщиком. Из этого следует, что Налоговый кодекс трактует понятия «расходы» и «затраты» одинаково.

Представление о затратах предприятия основывается на пяти важных положениях:

- затраты определяются использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, отражая их количество, израсходованное (потребленное) при производстве и реализации продукции;
- объем использованных ресурсов выражается как в натуральных, так и в денежных единицах;
- затраты соотносятся с конкретными целями;
- потребление ресурсов должно быть обосновано (экономически оправдано) условиями производства и направлено на создание полезных ценностей или оказание услуг;
- затраты трансформируются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Особенности затрат как предмета управления:

- *динамизм*, так как затраты находятся в постоянном движении, что связано с изменяющимися ценами на приобретаемое сырье и материалы, тарифами на энергоносители и услуги (связь, транспорт и т.д.), пересмотром норм расходов материальных и трудовых затрат и др.;

- *многообразии*, которое обнаруживается при классификации затрат и требует применения различных приемов и методов в управлении ими;
- *трудность измерения, учета и оценки*, так как абсолютно точных методов измерения и учета затрат не существует;
- *сложность и противоречивость* влияния затрат на результат деятельности предприятия. Так, например, повысить прибыль предприятия можно за счет снижения затрат на производство, которое обеспечивается повышением капитальных затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки, технику и технологию.

### ***Система показателей затрат***

Один из важных инструментов управления затратами – ***система показателей затрат***. Под этим термином понимается множество взаимосвязанных и взаимосогласованных показателей, которые обеспечивают количественную оценку затрат, а также позволяют провести сравнительный анализ (по предприятиям, товарным группам и др).

#### *Система показателей затрат должна обеспечивать:*

- причинно-следственную связь с принятыми критериями эффективности;
- стимулирующее воздействие показателей на повышение эффективности использования ресурсов и снижения затрат;
- количественную оценку затрат и результатов и базироваться на информации действующей системы учета и отчетности;
- функциональную связь и единство общих и частных показателей;
- взаимосвязь с количественными и качественными показателями хозяйственной деятельности на всех уровнях управления.

#### *Показатели затрат* подразделяются на:

- стоимостные и натуральные,
- абсолютные и относительные,
- количественные и качественные,
- единичные и групповые (агрегированные, синтетические).

В зависимости от области применения они могут быть *аналитическими, прогнозными, плановыми, расчетными, отчетными и статистическими*.

В аналитических целях целесообразно рассматривать затраты не только по их абсолютной величине, но и по отдельным элементам, статьям, продуктам и затратным центрам. Вместе с тем абсолютная величина затрат не обеспечивает в полной мере возможности их качественной оценки в процессе управления ими. Для этого используют относительные показатели.

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация.

<p align="center"><b>По экономическим элементам</b></p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>материальные затраты</i> (сырье и материалы, покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, топливо, электроэнергия, теплоэнергия...);</li> <li>2. <i>затраты на оплату труда</i>;</li> <li>3. <i>отчисления на социальные нужды</i>;</li> <li>4. <i>амортизация основных средств</i>;</li> <li>5. <i>прочие затраты</i> (амортизация нематериальных активов, арендная плата, обязательные страховые платежи, проценты по кредитам банка, налоги, включаемые в себестоимость продукции, отчисления во внебюджетные фонды и др.)</li> </ol>
<p align="center"><b>По статьям калькуляции себестоимости</b></p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. <u>Материальные ресурсы</u>, используемые в производстве: <ul style="list-style-type: none"> <li>- семена и посадочный материал</li> <li>- удобрения</li> <li>- средства защиты растений и животных</li> <li>- корма</li> <li>- сырье для переработки</li> <li>- нефтепродукты</li> <li>- топливо и энергия на технологические цели</li> <li>- работы и услуги сторонних организаций</li> </ul> </li> <li>2. <u>Оплата труда</u>: <ul style="list-style-type: none"> <li>- основная;</li> <li>- дополнительная</li> <li>- натуральная</li> <li>- другие выплаты.</li> </ul> </li> <li>3. <u>Отчисления на социальные нужды</u></li> <li>4. <u>Содержание основных средств</u>: <ul style="list-style-type: none"> <li>- амортизация</li> <li>- ремонт и техническое обслуживание основных средств</li> </ul> </li> <li>5. <u>Работы и услуги вспомогательных производств</u></li> <li>6. <u>Налоги, сборы и другие платежи</u></li> <li>7. <u>Прочие затраты</u></li> <li>8. <u>Потери от брака, падежа животных</u></li> <li>9. <u>Общепроизводственные расходы</u></li> <li>10. <u>Общехозяйственные расходы</u></li> </ol>

<p><b>По способу отнесения на себестоимость продукта</b></p>	<p>- <b>прямые</b> связаны с производством определенных видов продукции (сырье, материалы, зарплата производственных рабочих и др.). Они <i>прямо относятся</i> на тот или иной объект калькуляции</p> <p>- <b>косвенные</b> связаны с производством нескольких видов продукции и относятся на объекты калькуляции методом распределения пропорционально соответствующей базе (основной и дополнительной зарплате рабочих или всем прямым расходам, производственной площади и т.д.). К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, затраты на содержание основных средств и др.</p>
<p><b>По отношению к объему производства</b></p>	<p>- <b>постоянные</b> расходы – остаются неизменными при изменении объема производства: амортизация; аренда помещений; налог на имущество; повременная оплата труда рабочих; налоговые начисления на повременную зарплату и др.</p> <p>- <b>переменные</b> расходы – изменяются пропорционально объему производства продукции: сдельная зарплата; сырье и материалы; технологическое топливо, электроэнергия; налоги и отчисления от сдельной зарплаты; расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования (исключая амортизацию) и др.</p>

В управленческом учете целью любой классификации затрат должно быть оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений, поскольку менеджер, принимая решения, должен знать, какие затраты и выгоды они за собой повлекут. Поэтому суть процесса классификации затрат – это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

Практика организации управленческого учета в экономически развитых странах предусматривает разные варианты классификации затрат в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. К основным задачам управленческого учета относят:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;
- принятие управленческого решения и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат.

### ***Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета***

<b>Задачи</b>	<b>Классификация затрат</b>
<i>Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Входящие и истекшие</li> <li>2. Прямые и косвенные</li> <li>3. Основные и накладные</li> <li>4. Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические)</li> <li>5. Одноэлементные и комплексные</li> <li>6. Текущие и единовременные</li> </ol>
<i>Принятие решения и планирование</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Постоянные (условно-постоянные) и переменные. Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценке)</li> <li>2. Безвозвратные затраты</li> <li>3. Вмененные (упущенная выгода)</li> <li>4. Предельные и приростные</li> <li>5. Планируемые и непланируемые</li> </ol>
<i>Контроль и регулирование</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Регулируемые</li> <li>2. Нерегулируемые</li> </ol>

### ***Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли***

Для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли дается следующая классификация затрат.

***Входящие затраты*** — это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд ***истекших***. В бухгалтерском учете истекшие затраты отражаются по дебету счета 90 «Продажи».

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков.

Входящие затраты являются синонимом термина «затраты», а истекшие — тождественны понятию «расходы». Расходы — это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

К ***прямым расходам*** относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

**Косвенные расходы** невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия.

По своему назначению издержки делятся на основные и расходы на управление предприятием. Последние называют накладными расходами.

К **основным расходам** относятся все виды ресурсов:

- предметы труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов;
- амортизация основных производственных фондов;
- заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др., потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг).

На любом предприятии они составляют важнейшую часть затрат.

**Накладные расходы** вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций. Эти расходы, как правило, связаны с организацией деятельности предприятия, его управлением. В соответствии с методом отнесения затрат на носитель (объект калькулирования) накладные расходы являются косвенными.

В соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета только производственные затраты должны включаться в себестоимость продукции.

**Производственные затраты** овеществлены в запасах материалов, объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции (товаров) на складе предприятия. В управленческом учете их часто называют запасоемкими, так как они распределяются между текущими расходами, участвующими в исчислении прибыли, и запасами. Затраты, на их формирование считаются входящими, являются активами фирмы, которые принесут выгоду в будущих отчетных периодах.

**Внепроизводственные затраты**, или *затраты отчетного периода (периодические затраты)*, – это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. Эти расходы, как правило, связаны с полученными в течение отчетного периода услугами и не зависят от объема производства.

В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета они не участвуют в расчетах себестоимости готовой продукции (незавершенного производства), а следовательно, и производственных запасов предприятия. Поэтому их иногда называют незапасоемкими.

Периодические расходы представлены издержками непроизводственного характера, не связанными непосредственно с производственным процессом. Они состоят из коммерческих и административных расходов.

**Одноэлементными** называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые. По этому принципу построена классификация по экономическим элементам.

**Комплексные затраты** состоят из нескольких экономических элементов. Наиболее ярким примером являются цеховые (общепроизводственные) расходы, в которые входят практически все элементы.

### **Классификация затрат для принятия решений и планирования**

Одной из задач управленческого учета является подготовка информации для внутренних пользователей, необходимой для принятия ими управленческих решений, и своевременное доведение этой информации до руководства предприятия. Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. В этой связи в управленческом учете при выполнении расчетов, связанных с принятием решения, выделяют следующие виды затрат:

**Переменные затраты** возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты.

Переменные затраты характеризуют стоимость собственно продукта, все остальные (постоянные затраты) – стоимость самого предприятия. Рынок не интересуется стоимостью предприятия, его интересуется стоимость продукта.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности предприятия и называются **постоянными производственными затратами**. Даже при изменении объемов производства (продаж) они не изменяются. Примерами постоянных производственных затрат являются расходы по аренде производственных площадей, амортизация основных средств производственного назначения.

В реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. Экономические явления и связанные с ними затраты с точки зрения содержания значительно сложнее, и поэтому в большинстве случаев издержки являются **условно-переменными (или условно-постоянными)**.

В этом случае изменение деловой активности организации также сопровождается изменением издержек, но в отличие от переменных затрат зависимость не является прямой. Условно-переменные (условно-постоянные) затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты. В качестве примера можно привести оплату пользования телефоном, состоящую из

фиксированной абонентной платы (постоянная часть) и оплаты междугородних переговоров (переменное слагаемое).

Следовательно, любые издержки в общем виде могут быть представлены формулой

$$Y = a + bX$$

где  $Y$  – совокупные издержки, руб.;

$a$  – их постоянная часть, не зависящая от объемов производства, руб.;

$b$  – переменные издержки в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.;

$X$  – показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

### ***Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках***

Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Сравнимые при этом показатели можно разбить на две группы: первые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принятого решения.

Когда рассматривается большое количество альтернатив, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решения усложняется. Поэтому целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь показатели второй группы, т.е. те, которые от варианта к варианту меняются. Эти затраты, отличающие одну альтернативу от другой, в управленческом учете называют **релевантными**. Они учитываются при принятии решений. Показатели первой группы, напротив, не принимаются в расчет при оценках.

### ***Безвозвратные затраты***

Это истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант не способен откорректировать. Другими словами, эти произведенные ранее затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решений.

### ***Вмененные (воображаемые) затраты***

Данная категория присутствует лишь в управленческом учете. Бухгалтер финансового учета не может позволить себе «вообразить» какие-либо затраты, так как он строго следует принципу их документальной обоснованности. В управленческом учете для принятия решения иногда необходимо начислить или приписать затраты, которые могут реально и не состояться в будущем. Такие затраты называются вмененными. По существу это упущенная выгода

предприятия. Это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

### ***Приростные и предельные затраты***

***Приростные затраты*** являются дополнительными и возникают в результате изготовления или продажи волнительной партии продукции. В приростные затраты могут включаться, а могут и не включаться постоянные затраты.

Если постоянные затраты меняются в результате принятого решения, то их прирост рассматривается как приростные затраты. Если постоянные затраты не изменяются в результате принятого решения, то приростные затраты будут равны нулю. Аналогичный подход применяется в управленческом учете и к доходам.

***Предельные затраты и доходы*** представляют собой дополнительные затраты и доходы в расчете на единицу продукции (товара).

### ***Планируемые и непланируемые затраты***

***Планируемые*** – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции.

***Непланируемые*** – затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции. При использовании метода учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости бухгалтер-аналитик имеет дело с непланируемыми затратами.

### ***Классификация затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности***

На предприятиях управление затратами осуществляется не только по предприятию в целом, но и более детально – *по центрам ответственности*.

ЦО – это сегмент (производственный участок) внутри предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решения. Управление затратами по центрам ответственности осуществляется преимущественно на крупных предприятиях.

Деление предприятия на центры ответственности позволяет:

- использовать специфические методы управления затратами с учетом особенностей деятельности каждого подразделения предприятия;
- увязать управление затратами с организационной структурой предприятия;
- децентрализовать управление затратами, осуществляя его на всех уровнях управления;

- установить ответственных за возникновение затрат, выручки, прибыли.

Характерные особенности системы управления затратами по центрам ответственности заключается в следующем:

- определение области полномочий и ответственности каждого менеджера: менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать;
- персонализация документов внутренней отчетности;
- участие менеджеров центров ответственности в подготовке отчетов за прошедший период и планов на предстоящий период.

ЦО по принципу выполняемых ими функций делятся на основные и вспомогательные.

**Основные ЦО** непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги для потребителей. Их затраты напрямую относят на себестоимость продукции.

В составе основных ЦО выделяют:

- центры, относящиеся к материальным запасам,
- участки и цехи основного производства,
- управленческие и сбытовые центры.

ЦО, относящиеся к материальным запасам, включают снабжение и складское хозяйство.

*Участки и цехи* основного производства охватывают технологический процесс изготовления продукции.

К *управленческим* относятся ЦО, осуществляющие функции управления предприятием, например, администрация, плановый, финансовый отделы.

*Сбытовые центры* ответственности решают задачи маркетинга и сбыта продукции предприятия.

**Вспомогательные ЦО** участвуют в производстве косвенно, оказывая услуги, выполняя работы или изготавливая продукцию, предназначенную не для потребителя, а для основных ЦО.

Затраты вспомогательных ЦО невозможно напрямую отнести на себестоимость, поэтому их сначала распределяют по основным центрам, а уже потом в составе суммарных затрат основных центров включают в себестоимость.

В составе вспомогательных ЦО выделяют общезаводские и обслуживающие процесс производства.

Общезаводские центры обслуживают все подразделения предприятия (объекты социальной сферы, административно-хозяйственный отдел).

Центры, обслуживающие процесс производства, занимаются оказанием услуг только для нужд основного производства (ОТК, ремонтный цех, инструментальная мастерская).

Менеджер любого центра ответственности для выполнения своих функций с определенной периодичностью и в определенном объеме должен составлять отчетность о деятельности вверенного ему ЦО, чтобы иметь возможность на основании этой информации принимать соответствующие управленческие решения.

Продукция в процессе своего изготовления проходит ряд последовательных стадий в различных подразделениях предприятия. Располагая сведениями о себестоимости продукции, невозможно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками (центрами ответственности). Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов. Такой подход в управленческом учете назван учетом затрат по центрам ответственности, он может реализовываться на практике при делении затрат на регулируемые и нерегулируемые (или контролируемые и неконтролируемые).

**Регулируемые затраты** подвержены влиянию менеджера Центра ответственности, на **нерегулируемые** он воздействовать не может. Работа менеджера оценивается по способности управлять регулируемыми затратами.

### **Лекция 3. Затраты, формирующие себестоимость продукции, работ, услуг, их классификации. Виды затрат в здравоохранении**

*Смета затрат и калькуляция. Классификации затрат по экономическим элементам; по месту и цели их возникновения; по экономической роли в процессе производства; по способу включения затрат в себестоимость продукции; по отношению к объему производства. Использование метода «высокий-низкий» для разделения смешанных затрат на переменные и постоянные. Текущие и единовременные затраты. Виды затрат в здравоохранении (прямые, непрямые, неосязаемые)*

Главной деятельностью предприятия в современном секторе экономики является выпуск продукции, оказание услуг и выполнение работ. Целью всех этих мероприятий является получение прибыли. Чтобы получить максимальную прибыль, нужно оптимизировать соотношение объемов и издержки производства, связанные с производством и реализацией продукции.

Сбор и обработка информации в управленческом учете ведутся с целью удовлетворения потребностей при решении различных задач. В зависимости от поставленных задач формируются и подходы к процедуре сбора и обработки информации.

Важное место в системе управленческого учета занимает классификация затрат, целью которой является оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений. Принимая решения, менеджер должен знать степень влияния затрат на уровень себестоимости и рентабельности производства. Поэтому суть процесса классификации затрат – это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

Затраты предприятия классифицируются по трем признакам.

1. Первый – расходы, которые тесно связаны с извлечением прибыли. Сюда входят затраты не только на производство, но и на реализацию услуг, работ, продукции, а также инвестиции. Затратами на реализацию и производство различной продукции называются расходы, которые напрямую связаны с созданием товара, а после его продажи предприятие придет к финансовому результату в виде убытка или прибыли. Инвестиции – это не что иное, как капитальные вложения, их целью является максимальное расширение объемов производства и, конечно же, извлечение доходов на фондовых и финансовых рынках.

2. Вторая группа – расходы, которые не связаны с извлечением какой бы то ни было прибыли. Речь идет о расходах на социальную поддержку сотрудников, потребление, благотворительность и прочие гуманитарные цели.

3. Третья группа – расходы принудительные. Речь идет о налоговых платежах и налогах, отчислениях на социальное страхование, экономических санкциях и так далее.

Во время составления Отчета о прибылях и убытках классификация затрат предприятия выглядит таким образом:

1. Расходы по обычным видам деятельности. Они связаны сначала с изготовлением, а потом и продажей продукции, продажей и приобретением различных товаров. Кроме того, к ним относятся расходы, которые осуществляются во время оказания всевозможных услуг и выполнения работ.

2. Операционные расходы. Данная группа связана с использованием за определенную плату активов предприятия, прав, которые возникают из патентов и прочей интеллектуальной собственности. Сюда входят расходы, которые связаны с участием в различных уставных капиталах прочих организаций, а также проценты по кредитам.

3. Внерезультационные расходы. К ним относятся пени, штрафы, неустойки за разные нарушения условий договоров, курсовые разницы, убытки за прошлые года и так далее.

4. Чрезвычайные расходы. Они являются последствиями стихийного бедствия, аварии пожара и прочих чрезвычайных обстоятельств.

Себестоимость в подавляющем большинстве случаев рассматривается как допустимая нижняя граница цены. Установление цены ниже себестоимости может производиться только как временная мера, которая предпринимается в

исключительных случаях – например, в целях удержания выгодного потребителя или определенного сегмента рынка сбыта услуг.

Себестоимость – это денежное выражение затрат предприятия на производство единицы продукции.

Для планирования, анализа, учета и калькулирования себестоимости существует следующая классификация затрат *по элементам*:

1. Одноэлементные и комплексные (по составу);
2. Статьи калькуляции и экономически однородные элементы (по видам);
3. Основные и накладные (по назначению);
4. Постоянные и временные (по типу отношения к объему производства);
5. Производственные и внепроизводственные (по характеру затрат);
6. Прямые и косвенные (по способу отнесения отдельных видов продукции на себестоимость);
7. Планируемые и не планируемые (по степени охвата планом);

Основными группировками затрат являются группировки по «экономическим элементам» и «по статьям затрат». На основе этих группировок разрабатываются важнейшие документы: смета затрат на производство; калькуляция себестоимости по отдельным видам продукции.

Для наиболее удобного расчета себестоимости и прибыли, выделяется следующая классификация затрат:

- **Входящие** – это приобретенные ресурсы, которые в данный момент имеются в наличии. Ожидается, что такие ресурсы в будущем должны принести доход. В балансе такие ресурсы отображаются как активы незавершенного производства, производственных запасов, товаров, готовой продукции.
- **Истекшие** – это израсходованные ресурсы, из которых уже получен доход, и которые большие его не смогут принести. В балансе они отражаются в виде расходов на производство реализованной продукции, иными словами, входящие затраты переводятся в истекшие.

Классификация затрат на входящие и истекшие имеет важное значение для оценки активов предприятия, исчисления прибыли и убытков.

По характеру связи с технологическим процессом (с объемом производства) различают основные и накладные расходы.

**Основные расходы** непосредственно связаны с технологическим процессом производства:

- сырье и основные материалы,
- вспомогательные материалы и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных.

Основные расходы, как правило, являются условно-переменными: их общая величина изменяется примерно пропорционально изменению объема произведенной продукции.

**Накладные расходы** связаны с процессами организации, управления и обслуживания производства. С объемом производства эти расходы связаны слабо, изменяются не пропорционально ему, поэтому они называются условно-постоянными. Сюда относятся затраты, абсолютная величина которых лимитируется по цеху или предприятию в целом и не находится в прямой зависимости от объема выполнения производственной программы (расходы на отопление и освещение помещений, заработная плата управленческого персонала).

**Общепроизводственные расходы** (затраты, связанные с содержанием оборудования, аппарата производственных подразделений и т.п.).

Не все виды затрат могут быть прямо отнесены на конкретные виды продукции, многие из них должны быть сначала определены в целом и только затем распределены между различными изделиями. Поэтому по способу отнесения на себестоимость продукции различают прямые и косвенные расходы, выделить которые позволяет группировка затрат по статьям калькуляции.

**Прямые затраты** находятся в прямой зависимости от объема выпуска продукции или от времени, затраченного на его изготовление и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, потери от брака и некоторые другие.

**Косвенные затраты** не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно, при помощи условных расчетов, например пропорционально оплате труда производственных рабочих: общепроизводственные, общехозяйственные, внепроизводственные расходы и др.

Статьи, объединяющие косвенные расходы, называют комплексными. Сумма всех прямых затрат составляет *производственную себестоимость изделия*. Сумма всех прямых и косвенных затрат дает *себестоимость реализованной продукции*.

Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькуляции себестоимости продукции.

Для удобного расчета себестоимости используется классификация затрат на:

- **Внепроизводственные** (не учитываемые при оценке запасов) и **входящие в себестоимость готовой продукции** (производственные затраты, связанные с незавершенным производством и производством готовой продукции до момента ее реализации).

- **Одноэлементные** – затраты, состоящие из одного элемента (материальные затраты, амортизационные отчисления, затраты на оплату труда) и **комплексные** (состоящие из нескольких экономических элементов).

По периодичности возникновения расходы делятся на **текущие** и **единовременные**. Текущие расходы имеют частую периодичность (расход сырья и материалов). Единовременные (однократные) – расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции.

Чтобы выяснить, под влиянием каких факторов сформировался данный уровень себестоимости, в какой мере эти факторы влияли на общую себестоимость, необходимо разделить различные расходы на группы, или элементы затрат.

Экономический элемент представляет собой однородный вид затрат, который нельзя разложить на какие-либо составные части. По этим элементам на предприятии составляется «Смета затрат на производство», которая определяет общую сумму всех затрат предприятия на планируемый объем производства.

Выделяют **пять элементов затрат**:

1. Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
2. Затраты на оплату труда;
3. Отчисления на социальные нужды;
4. Амортизация основных фондов;
5. Прочие затраты.

**В элементе «Материальные затраты» отражается стоимость:**

- приобретаемых со стороны сырья и материалов, которые входят в состав вырабатываемой продукции;
- покупных материалов, используемых в процессе производства продукции для обеспечения нормального технологического процесса и для упаковки продукции, а также запчастей для ремонта оборудования;
- покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем дополнительной обработке на данном предприятии;
- работ и услуг производственного характера, выполненными другими предприятиями или производствами того же предприятия, не относящимися к основному виду деятельности;
- приобретаемых со стороны топлива и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели.

Стоимость материальных ресурсов формируется исходя из цен их потребления (без учета НДС), наценок, таможенных пошлин, платы за

транспортировку, хранение и доставку, осуществляемых другими предприятиями и пр.

Сумма всех указанных выше затрат, израсходованная на выпуск продукции, уменьшается на стоимость возвратных отходов производства.

**Возвратные отходы** – это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов и других видов материальных ресурсов, которые образуются в процессе производства продукции и которые частично или полностью утратили свои потребительские свойства «исходного ресурса».

В текущем учете возвратные отходы подлежат оценке по одному из двух вариантов:

1) *по рыночным ценам*, равным или превышающим фактическую себестоимость их приобретения – при продаже на сторону в качестве полноценного материала;

2) *по пониженной стоимости расходного материала* (по цене возможного использования) – при отпуске в основное производство, если они могут быть использованы для выпуска продукции с повышенными затратами (пониженным выходом продукции), а также на другие внутренние нужды или проданы на сторону.

**В элемент «Затраты на оплату труда» входят:**

- затраты на оплату труда основного производственного персонала предприятия за фактически выполненную работу с учетом сдельных расценок, тарифных ставок, должностных окладов, включая премии рабочим и служащим,

- выплаты компенсирующего характера в связи с повышением цен и индексацией доходов в пределах норм, предусмотренных законодательством, а также компенсации, выплачиваемые женщинам, находящимся в частично оплачиваемом отпуске по уходу за ребенком.

**Элемент «Отчисления на социальные нужды»** включает обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного страхования (5,4%), в пенсионный фонд (28%), на обязательное медицинское страхование (3,6 %), в фонд занятости (2% от фонда оплаты труда).

**В элементе «Амортизация основных фондов»** отражается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов предприятия.

**К элементу «Прочие затраты»** относятся налоги, сборы, отчисления в специальные внебюджетные фонды, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ, по обязательному страхованию имущества, платежи по кредитам, оплата услуг связи, вычислительных центров, плата за аренду, расходы на рекламу и др.

Классификация по экономическим элементам одинакова для всех предприятий независимо от их размера и отраслевой принадлежности. В основу классификации положен принцип экономической однородности затрат, независимо от места их возникновения и направления.

Выделение экономических элементов необходимо для установления плановых и фактических затрат по предприятию в целом, а также для определения фонда оплаты труда, объема закупаемых материальных ресурсов, размера амортизации и т.д.

Разделение затрат по экономическим элементам позволяет:

- определить все затраты на производство и реализацию продукции,
- определить значение каждого элемента в формировании затрат,
- выявить основные направления снижения себестоимости,
- рассчитать потребность в оборотных средствах
- определить смету затрат для экономического обоснования инвестиций
- вычислить показатели материалоемкости, трудоемкости, фондоемкости продукции.

Учет общей суммы затрат на производство организуют по экономическим элементам затрат, а учет и калькуляция себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг – *по статьям затрат*.

Необходимость изучения структуры себестоимости обусловлена тем, что затраты предприятия на производство продукции различны по своей экономической природе и величине, а следовательно и по удельному весу в полной себестоимости. Такой учет позволяет анализировать себестоимость по ее составным частям и по некоторым видам продукции, устанавливать объемы затрат отдельных структурных подразделений.

Этим целям отвечает группировка затрат *по калькуляционным статьям*, которая учитывает затраты по месту их возникновения и направлению.

Единого порядка калькуляции себестоимости не существует. Порядок определения себестоимости регламентируется отраслевыми методическими рекомендациями по учету, планированию и калькулированию себестоимости и самим предприятием, исходя из особенностей технологии и организации производства.

Термин «*калькуляция*» имеет два значения. Во-первых, это процесс формирования перечня затрат на какой-либо вид продукции, и в этом смысле термин равнозначен по своему значению и употреблению слову «калькулирование». Во-вторых, это сам такой перечень (*документ, содержащий список затрат*).

Обобщая сказанное, можно сказать, что *калькулирование* – это система экономических расчетов себестоимости целого выпуска или единицы

отдельных видов продукции (работ, услуг). Объектом калькулирования являются выпускаемые продукты, поэтому предпосылкой его является учет затрат.

**Статьей калькуляции** называется вид затрат, образующих как себестоимость отдельных видов продукции, так и всей продукции в целом.

В основу классификации положено отношение затрат к способу включения их в себестоимость отдельных видов продукции (прямо или косвенно).

Затраты на производство продукции включаются в себестоимость того отчетного периода, к которому они относятся независимо от времени оплаты тех или иных расходов.

Существует примерная типовая номенклатура статей затрат для различных производств:

1. Сырье и материалы,
    1. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций,
    2. Возвратные отходы (вычитаются),
    3. Топливо и энергия на технологические цели,
    4. Транспортно-заготовительные расходы,
- 

***Итого: Материалы***

5. Основная заработная плата производственных рабочих,
  6. Дополнительная заработная плата производственных рабочих,
  7. Отчисления на социальные нужды от основной и дополнительной заработной платы
  8. Расходы на подготовку и освоение производства,
  9. Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования (РСЭО),
  10. Общепроизводственные расходы,
- 

***Итого: Цеховая себестоимость***

11. Общехозяйственные расходы,
  12. Потери от брака,
- 

***Итого: Производственная себестоимость***

13. Коммерческие (внепроизводственные) расходы,
- 

***Всего: Полная себестоимость***

Все затраты предприятия, подлежащие включению в себестоимость готовой продукции (работ, услуг), в конечном счете полностью распределяются.

В настоящее время на предприятиях вместо двух статей заработной платы основных производственных рабочих (основной и дополнительной) часто при

калькулировании используют всего одну статью – заработная плата основных производственных рабочих. Это целесообразно только в тех случаях, когда условия производства при выполнении работ по цехам и участкам одинаковы. Если эти условия значительно различаются, что находит свое выражение в количестве дней основного и дополнительного отпуска, предоставляемого рабочим, то правильнее в калькуляции использовать две статьи заработной платы основных производственных рабочих. Например, если часть работ выполняется в нормальных климатических условиях, а другая – в условиях Крайнего Севера и местностей, приравненных к ним, где установлена увеличенная продолжительность отпуска, то для калькулирования себестоимости более правильным является выделение в калькуляции двух статей заработной платы основных производственных рабочих – основной и дополнительной.

По объему учитываемых затрат различаются следующие **виды себестоимости**:

1. **Технологическая** – включает затраты на осуществление технологического процесса по производству продукции. К технологической себестоимости относят только прямые затраты на производство по таким статьям, как: сырье и материалы, возвратные отходы (вычитаются), топливо и энергия на технологические цели, заработная плата основных производственных рабочих. Технологическую себестоимость часто называют *участковой*, так как затраты, составляющие ее, складываются на производственном участке.

2. **Цеховая себестоимость** складывается из затрат на производство продукции в пределах цеха, в частности, прямых материальных затрат на производство продукции, амортизации цехового оборудования, дополнительной заработной платы основных производственных рабочих, социальных отчислений, расходов по содержанию и эксплуатации цехового оборудования, общецеховых расходов;

3. **Производственная себестоимость** (себестоимость готовой продукции) кроме цеховой себестоимости состоит из общезаводских расходов (административно-управленческие и общехозяйственные затраты) и затрат вспомогательного производства;

4. **Полная себестоимость**, или себестоимость реализованной (отгруженной) продукции, – показатель, объединяющий производственную себестоимость продукции (работ, услуг) и расходы по ее реализации (коммерческие затраты, внепроизводственные затраты).

Кроме того, различают плановую и фактическую себестоимость. **Плановая себестоимость** устанавливается в начале планируемого года исходя из плановых норм расходов и иных плановых показателей на конкретный период.

**Фактическая себестоимость** определяется в конце отчетного периода на основании данных бухгалтерского учета о фактических затратах на производство. Плановая себестоимость и фактическая себестоимость рассчитываются по единой методике и по одним и тем же калькуляционным статьям, что необходимо для сравнения и анализа показателей себестоимости.

Кроме того, на промышленном предприятии могут выделяться следующие **статьи затрат**:

- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций – используется при значительном удельном весе их в материальных затратах;

- полуфабрикаты собственного производства – применяется на предприятиях со сложным технологическим процессом сборки деталей, узлов, блоков, агрегатов и т.п. в готовое изделие, а также в химической промышленности, литейном производстве и других производствах, имеющих переделы для превращения сырья и полуфабрикатов в готовый продукт; при этом на полуфабрикаты собственного производства составляют отдельные калькуляции, особенно если полуфабрикаты реализуют на сторону;

- расходы на подготовку и освоение новых видов продукции;

- возмещение износа инструментов и приспособлений целевого назначения;

- потери от брака – в эту статью включают:

- ✓ затраты на исправление бракованной продукции;

- ✓ стоимость технологических потерь (технологического брака), превышающих установленные нормы;

- ✓ стоимость окончательно забракованной продукции за вычетом стоимости полученных от разборки этой продукции деталей, узлов, блоков, материалов и металлолома по цене возможного их использования при реализации;

- ✓ стоимость материалов, полуфабрикатов, деталей, изделий, испорченных при наладке оборудования сверх технических норм, установленных на эти цели.

Таким образом, группировка затрат по калькуляционным статьям должна обеспечить наилучшее выделение затрат, которые связаны с производством отдельных видов продукции и могут быть прямо или косвенно включены в себестоимость этой продукции.

Систематическое снижение издержек – основное средство повышения прибыльности функционирования предприятия. В условиях рыночной экономики, когда финансовая поддержка убыточных предприятий является не правилом, а исключением, как это было при административно-командной системе, исследование проблем уменьшения издержек производства, разработка рекомендаций в данной области – одна из важных проблем всей экономической теории.

Для принятия управленческих решений затраты подразделяются на следующие **виды**:

1. переменные, полупеременные и постоянные;
2. принимаемые в расчет и не принимаемые;
3. явные и альтернативные;
4. безвозвратные;
5. инкрементные и маргинальные
6. регулируемые и нерегулируемые
7. планируемые и непланируемые
8. контролируемые и неконтролируемые
9. эффективные и неэффективные

1. По отношению к объему производства затраты подразделяют на переменные, условно переменные (полупеременные) и постоянные.

К **переменным** относят затраты, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции,

- сырье и основные материалы,
- заработная плата производственных рабочих,
- покупные изделия и полуфабрикаты,
- топливо и энергия на технологические нужды и др.

Помимо прямых материальных и трудовых затрат переменными расходами являются некоторые виды косвенных материальных и трудовых затрат:

- вспомогательные материалы,
- затраты на инструменты,
- почасовая оплата оператора на компьютерах и т. п.

В расчете на единицу продукции переменные расходы составляют постоянную величину. На практике это постоянство довольно часто нарушается. Например, при закупке сырья и материалов большими партиями поставщик предоставляет покупателю скидку с цены. Стоимость сырья и материалов зависит от структуры транспортных расходов, замены одного вида материалов другими и ряда других факторов. Все эти факторы должны приниматься во внимание менеджерами при планировании стоимости материалов и оценке эффективности их использования. Однако для учетных целей все эти факторы во внимание не принимают.

**Условно переменные (или полупеременные) затраты** зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная.

Часть этих затрат изменяется вместе с изменением объема производства, а часть остается неизменной. К полупеременным расходам можно отнести плату за телефон, состоящую из постоянной абонентской платы (постоянная

часть) и оплаты междугородних и международных телефонных разговоров (переменная часть).

Из калькуляционных статей к переменным расходам относят общепроизводственные расходы, расходы на продажу и некоторые другие.

Размер *постоянных затрат* почти не зависит от изменения объема производства продукции. К постоянным расходам относят:

- амортизационные отчисления по зданиям и сооружениям,
- заработную плату управленческого персонала,
- арендные платежи и др.

Из калькуляционных статей в качестве постоянных расходов принимаются общехозяйственные расходы.

В расчете на единицу продукции постоянные расходы изменяются вместе с изменением объема производства. При этом возникает обратная пропорциональная зависимость. Например, если при объеме производства продукции в 100 тыс. руб. общехозяйственные расходы составляют 20 тыс. руб., то в расчете на единицу продукции (1 руб.) эти расходы составляют 20 коп.

При увеличении объема производства вдвое общехозяйственные расходы не изменяются, а в расчете на единицу продукции они составляют 10 коп. (20 тыс. руб.: 200 тыс. руб.), или в два раза меньше, чем при первоначальном объеме производства.

Следует отметить, что в составе общехозяйственных расходов какая-то их часть может оказаться зависимой от объема производства. Например, при значительном увеличении объема производства может быть увеличена заработная плата менеджерам, как правило, улучшается их техническое оснащение (мобильными телефонами, транспортом и др.), может возрасти стоимость телефонных переговоров и т. п.

Постоянные расходы, оставаясь независимыми от объема производства, могут изменяться под влиянием других факторов (роста цен при инфляции и т. п.). Эти изменения принимают во внимание при сопоставлении фактической величины общехозяйственных расходов с плановой. Они должны учитываться при планировании этих постоянных расходов на следующие периоды.

Следует отметить, что затраты являются постоянными только в пределах определенного уровня деловой активности (объема производства или продаж). При существенном изменении уровня деловой активности изменяются и постоянные расходы. Поэтому если рассматривать постоянные расходы за длительный период времени (несколько лет), то можно заметить ступенчатый характер изменения постоянных расходов.

2. *Принимаемые и не принимаемые в расчет* (релевантные и нерелевантные). Принимаемые в расчет затраты (релевантные) — это затраты, имеющие отношение к принимаемому решению. Не принимаемые в расчет затраты (нерелевантные) не имеют отношения к принимаемому решению.

### Пример

Необходимо решить вопрос о выборе транспортных средств для поездок одного или нескольких представителей организации г. Иваново в Москву.

При использовании поезда (выходит из города поздно вечером и приходит в другой город рано утром) стоимость поездки на одного работника составляет 850 руб. (500 руб. — стоимость билетов, 300 руб. — суточные, 50 руб. — оплата постельного белья). Для исчисления расходов на поездку на служебном автомобиле нужно определить принимаемые в расчет затраты. К таким затратам отнесены:

- стоимость бензина — 700 руб.;
  - заработная плата водителя — 200 руб.;
  - отчисления на социальные нужды — 52 руб.;
- Итого — 952 руб.

Затраты по страхованию автомобиля, амортизационные отчисления по нему и некоторые другие в расчет не были приняты, поскольку они не зависят от принимаемого решения. На основании осуществленных расчетов можно сделать вывод о целесообразности использования поезда для поездки одного сотрудника в Москву. При поездке двух—четырех сотрудников выгоднее использовать служебный транспорт.

3. **Явные затраты** — это затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции (работ, услуг).

**Альтернативные (вмененные) затраты** возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативных вариантов из нескольких. Они означают упущенную выгоду, возникающую при ограниченных ресурсах.

### Пример

Организация имеет 10 грузовых автомобилей, занятых перевозкой строительных материалов. Поступил заказ на перевозку мебели, для выполнения которого нужно выделить одну машину. При отказе от перевозки десятой части строительных материалов сумма дохода уменьшится на 50 тыс. руб. Эта сумма считается вмененными затратами. Величина вмененных затрат должна быть компенсирована при заключении договора на перевозку мебели.

В первичных бухгалтерских документах альтернативные затраты не отражаются, поскольку носят расчетный характер. Указанные расходы иногда называют «воображаемыми».

4. **Безвозвратные затраты (затраты истекшего периода)** — это затраты, которые уже возникли в результате ранее принятого решения. На сумму понесенных затрат уже не могут повлиять никакие альтернативы. К безвозвратным затратам относят остаточную стоимость амортизируемого имущества. При любом варианте использования этого имущества остаточную стоимость списывают либо на затраты по производству продукции (в виде амортизационных отчислений), либо на прочие расходы (при продаже и

списании имущества). К безвозвратным затратам относят также стоимость ранее закупленных материальных ресурсов, которые по ряду обстоятельств невозможно использовать (так называемые неликвиды) и т. п.

5. **Инкрементные и маржинальные затраты.** *Инкрементные (приростные, или дифференциальные)* затраты являются дополнительными и возникают при производстве дополнительной продукции или продаже дополнительных товаров. Если, например, в результате дополнительного выпуска продукции затраты увеличатся на 500 тыс. руб., то эта сумма составляет инкрементные затраты.

**Маржинальные (предельные) затраты** — это дополнительные затраты на единицу продукции (а не на весь выпуск).

6. **Регулируемые и нерегулируемые.** *Регулируемые* затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на *нерегулируемые* он воздействовать не может.

Например, затраты, связанные с нарушением технологической дисциплины в цехе, находятся в ведении начальника цеха, однако на общехозяйственные расходы он влиять не может, поскольку это прерогатива руководителей высшего звена, для него эти затраты – нерегулируемые.

7. **Планируемые и непланируемые затраты.** *Планируемые* – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами, сметами они включаются в плановую себестоимость продукции. К ним относятся все производственные затраты организации.

**Непланируемые** – это затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции (потери от брака, простоев и т.п.).

8. **Контролируемые и неконтролируемые.** *Контролируемые* затраты поддаются контролю со стороны субъектов управления, а *неконтролируемые* не зависят от деятельности управленческого персонала (например, повышение цен на ресурсы).

9. **Эффективные и неэффективные затраты.** *Эффективные затраты* – в результате этих затрат получают доходы от реализации тех видов продукции, для выпуска которых были произведены эти затраты.

**Неэффективные затраты** – расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, т. к. не будет произведен продукт. Другими словами, неэффективные затраты – это потери в производстве (от брака, простоев, недостач, порч ценностей).

Никакие рыночные цели организации не могут быть достигнуты, если его продукция не пользуется спросом. Организации, которым не удастся

обеспечить требуемый уровень качества товаров, услуг, несут высокие затраты и подвергают свой бизнес значительному риску. Чтобы удовлетворить покупателей и быть конкурентоспособными, руководству организации необходимо изыскивать пути непрерывного улучшения качества продукции.

Наиболее известная система классификации затрат на качество (quality costs) подразделяет их на четыре категории.

Превентивные затраты, или затраты на предотвращение несоответствия качеству (prevention costs). Это расходы, понесенные на то, чтобы выпуск продукции соответствовал стандартам качества. К превентивным затратам можно отнести:

- планирование качества;
- внедрение системы менеджмента качества (СМК)
- контроль технологического процесса;
- проектирование аппаратуры, применяемой для получения информации о качестве;
- работа с кадрами по обучению методам обеспечения качества;
- обучение и сертификация поставщиков с тем, чтобы они поставляли бездефектные детали и материалы и обеспечивали лучший, более надежный, дизайн продуктов.

Затраты на оценку качества (appraisal costs). Затраты, понесенные для того, чтобы удостовериться, что продукты удовлетворяют требованиям внутренних и внешних потребителей. К таким затратам можно отнести:

- проведение испытаний и приемочный контроль материалов;
- лабораторные приемочные испытания и измерения;
- технический контроль;
- самоконтроль (проверка качества продукции самими работниками);
- аттестация качества продукции сторонними организациями;
- техническое обслуживание и проверка аппаратуры, применяемой для информации о качестве; испытания в условиях эксплуатации.

Затраты при внутреннем обнаружении качественного несоответствия (internal failure costs). Затраты, понесенные в том случае, когда производственный процесс выявляет дефектный компонент или продукт, прежде чем он будет отгружен внешнему потребителю. Пример таких затрат:

- стоимость утилизации дефектной продукции (брака), переделок, повторных проверок и испытаний дефектной продукции;
- затраты на анализ применяемых материалов; потери от уценки дефектных изделий.

Затраты при внешнем обнаружении качественного несоответствия (external failure costs). Затраты, понесенные в том случае, когда клиенты обнаруживают дефект. К таким затратам можно отнести:

- расходы на удовлетворение претензий потребителей, включающие техническое обслуживание изделий на месте эксплуатации;
- замену дефектных изделий; затраты на переделку или замену;
- расходы по гарантийным обязательствам;
- убытки, связанные с отзывом продукции, поставленной потребителям.

Предотвратить дефекты намного дешевле, чем выявить и устранить их после того, как они имели место.

#### **Лекция 4. Распределение затрат и калькулирование себестоимости. Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения**

*Суть распределения затрат, объекты затрат, центры ответственности. Принципы и методы составления финансовой отчетности полного включения затрат и методом включения переменных затрат. Показательный, попередельный и попроцессный методы калькулирования себестоимости. Методы оценки затрат и результатов в системах управления предприятием, показатели экономической эффективности. Оценка затрат на материальные ресурсы, трудовые ресурсы и основные средства (амортизация и методы ее начисления). Методы распределения затрат медицинских организаций. Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения. Системы современных показателей для характеристики социально-экономической, производственной, управленческой и финансовой деятельности предприятий сферы здравоохранения.*

Определение себестоимости производства единицы продукции – одна из основных учетных задач. В основе решения большого круга управленческих задач лежит именно себестоимость. Тому есть причины:

- Себестоимость продукции являются базой для установления продажной цены;
- Информация о себестоимости лежит в основе прогнозирования и управления производством.

**Распределение затрат** – процесс отнесения понесенных затрат к определенным объектам затрат.

**Объект затрат** – организационное подразделение, контракт или другая учетная единица, по которой собираются данные о затратах и измеряется стоимость процессов, продукции, работ, проектов капиталовложений и т.д.

В системе управленческого учета затраты должны распределяться по двум главным группам объектов: подразделениям и продукции.

Процесс осуществляется в два этапа:

1. Сбор затрат по центрам ответственности.
2. Отнесение их на конкретную продукцию (или другую калькуляционную единицу).

Целями распределения затрат могут быть:

- принятие экономического решения при распределении ресурсов;
- мотивация при использовании услуг вспомогательных подразделений; поощрение снижения накладных расходов;
- исчисление прибыли и активов для внешних пользователей; расчет себестоимости для акционеров и налоговых органов;
- оправдание или возмещение затрат; расчет издержек на продукцию или услуги как основы установления «справедливых» цен.

Существует несколько критериев распределения затрат:

- причинно-следственный;
- достигнутый результат;
- справедливость
- прибыльность.

Критерий распределения затрат выбирается в зависимости от целей распределения.

При распределении затрат используется классификация затрат на ***прямые и косвенные***.

Косвенные затраты распределяются по периодам, подразделениям, продукции или услугам. Абсолютно «правильного» способа решения этой задачи не существует. Под термином «распределение затрат» понимают их отнесение на конкретный носитель затрат.

При распределении косвенных затрат выделяется три шага:

1. выбираются объекты, на которые относятся затраты (независимая переменная): продукция, переделы, цехи, контракты;
2. выбираются и собираются затраты (зависимая переменная), которые будут относиться на объекты;
3. выбирается база распределения, например, человеко-часы основных производственных рабочих, машино-часы работы оборудования и др.

На первом этапе могут выбираться *промежуточные и конечные объекты учета затрат*. Промежуточными объектами учета затрат чаще всего выбираются подразделения предприятия – центры ответственности, но могут выбираться и другие объекты, например, переделы, отдельные процессы и т. п. Конечными объектами учета затрат при калькулировании выступают продукты, услуги, заказы.

Базами распределения косвенных затрат в практике калькулирования могут быть:

- объем продаж,
- время оказания услуг,
- количество работающих,
- стоимость материалов,

- машино-часы работы оборудования,
- занимаемая площадь,
- мощность оборудования и т. п.

Базы распределения выбираются в соответствии с критериями распределения затрат.

При распределении косвенных затрат могут применяться *метод прямого распределения* или *метод пошагового распределения*.

При прямом распределении затраты обслуживающих подразделений прямо распределяются на производственные подразделения.

При пошаговом методе затраты обслуживающих подразделений распределяются последовательно как на производственные подразделения, так и на обслуживающие подразделения предприятия, затраты которых еще не распределены.

Под методом учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесение издержек на единицу продукции. Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса.

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования пока не существует. Тем не менее их можно сгруппировать по трем признакам:

- по объектам учета затрат,
- по полноте учитываемых затрат,
- оперативности учета и контроля за затратами.

По объектам учета затрат выделяются попроцессный, попередельный, позаказный методы. С точки зрения полноты учета затрат возможно калькулирование полной и неполной себестоимости «Директ-костинг». В зависимости от оперативности учета и контроля затрат различают метод учета фактических и нормативных затрат.

Позаказный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия.

Сфера применения позаказного метода. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Наиболее типичны заводы тяжелого машиностроения, создающие прокатные станки, экскаваторы больших мощностей, а также предприятия военно-промышленного комплекса, где преобладают механические процессы обработки, и производится неповторяющаяся или редко повторяющаяся продукция.

Выпуск крупного заказа требует серьезных материальных, трудовых и иных затрат, но им, как правило, нельзя полностью загрузить производственные мощности предприятия. Поэтому оно может одновременно

выполнять и другие заказы, изготавливать десятки различных по конструкции изделий, но каждое – в весьма ограниченном количестве.

Важнейшими отличительными особенностями *единичного типа производства* являются:

- большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;
- технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления определенных операций и деталей за рабочими местами;
- применение, как правило, универсального оборудования и приспособлений;
- относительно большой вес ручных сборочных и доводочных операций.

Сферой применения позаказного метода учета являются также мелкосерийные промышленные предприятия. *Серия* – это некоторое количество одинаковых по конструкции изделий, запускаемых в производство одновременно или последовательно.

Мелкосерийное производство организуется для выпуска продукции, требующейся потребителю в незначительном количестве. Поэтому мелкосерийные предприятия загружают относительно большой и довольно разнообразной номенклатурой изделий. В качестве примера можно привести судостроение и авиастроение, а также полиграфические предприятия, выпускающие продукцию сериями, тиражами. Этот метод успешно применяется в строительстве, учреждениях здравоохранения (калькулируется себестоимость каждой операции больного в зависимости от ее сложности).

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих) учитывается в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленным нормативным коэффициентом (ставкой распределения).

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ. При этом под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий. Вид заказа определяется договором с заказчиком. В нем же оговаривается стоимость, оплачиваемая заказчиком, порядок расчетов, передачи продукции, срок выполнения заказа. До момента выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством.

Учет расходов по отдельным заказам начинается с открытия заказа. «Открыть заказ» – значит заполнить соответствующий бланк заказа (или наряд на выполнение заказа). Этот документ находится в бухгалтерии.

бланке может быть указано: тип заказа, номер заказа, краткое описание работ, исполнитель, срок исполнения заказа и т.д.

После этого в бухгалтерию начинают поступать первичные документы на расход материалов, по заработной плате, о потерях от брака, износе специальных приспособлений и инструментов, связанных с изготовлением данного заказа, т.е. о прямых затратах. В каждом документе представляется номер заказа.

Бухгалтерия для учета затрат по заказам для каждого заказа открывает карточку (ведомость). По мере выполнения заказа в карточке заказа накапливается информация о затратах по прямым материалам, прямым трудозатратам и общезаводским расходам, связанным с его изготовлением. Таким образом, карточка заказа является основным учетным регистром в условиях заказного метода калькулирования.

Косвенные расходы (амортизация, арендная плата, затраты на освещение, отопление и т.п.) между отдельными производственными заказами, выполненными в отчетном периоде, ведь спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком необходимо в течение отчетного периода, когда еще неизвестна общая сумма косвенных расходов. Для этого прогнозируется общая величина косвенных расходов, которая распределяется затем между заказами при помощи нормативных коэффициентов.

Коэффициент рассчитывается в три этапа:

- Оцениваются косвенные расходы предстоящего периода;
- Выбирают базу распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами, и прогнозируется ее величина. Выбор базы распределения косвенных расходов во многом зависит от характера производства (например, в промышленности – станко-часы; при оказании транспортных услуг – километры пробега автомобилей; при оказании аудиторских услуг – кол-во отработанных сотрудниками часов и т.п.).

- Исчисляют нормативный коэффициент общепроизводственных расходов по формуле:

$$K_n = \frac{\text{Величина производственных расходов (прогнозируемая на предстоящий период)}}{\text{База распределения (прогнозируемое количественное выражение)}}$$

По процессный метод калькулирования применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной, лесозаготовительной) и в энергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства (например, в цементной промышленности, на предприятиях по производству асфальта и др.).

Все вышеперечисленное характеризуется:

- массовым типом производства

- непродолжительным производственным циклом
- полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства.

На производствах, подобных угольной промышленности, где:

- а) производится один вид продукции;
- б) не возникают запасы полуфабрикатов;
- в) не образуются запасы готовой продукции (или присутствуют в ограниченных количествах), может применяться **метод простого калькулирования**.

Если запасов готовой продукции у предприятия нет (энергетические, транспортные организации), используется метод простого одноступенчатого калькулирования. Себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных издержек за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции и рассчитывается по формуле:

$$C = Z/X, \text{ где}$$

C – себестоимость единицы продукции, руб.,

Z – совокупные затраты за отчетный период, руб.

X – количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуки, тонны, метры и т.п.)

Метод простого одноступенчатого калькулирования может применяться не только в отраслях материального производства, но и в непромышленной сфере, при оказании услуг. Например, отделения Сбербанка, используя данный метод, рассчитывают себестоимость одной банковской услуги. Для этого общая сумма расходов, включаемых в себестоимость оказываемых банками услуг, делится на их количество.

В реальности производств, отвечающим всем трем выше приведенным требованиям (производится один вид продукции; не возникают запасы полуфабрикатов; не образуются запасы готовой продукции), немного. Так, в угольной промышленности, производящий один вид продукции и не имеющей запасов полуфабрикатов собственного производства, существует некоторое количество продукции, произведенной, но не реализованной покупателю и хранящееся на складе предприятия.

В результате из трех вышеназванных условий соблюдается два первых. На таких предприятиях применяется метод простого двухступенчатого калькулирования. Расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

- рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество изготовленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции;

- сумма управленческих и коммерческих расходов делится на количество проданной за отчетный период продукции;
- суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах.

Себестоимость продукции методом простого двухступенчатого калькулирования рассчитывается по следующей формуле:

$$C = Z_1/X_1 + Z_2/X_2, \text{ где}$$

C – полная себестоимость единицы продукции, руб.;

Z<sub>1</sub> – совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.

Z<sub>2</sub> – управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

X<sub>1</sub> – количество единиц продукции, произведенной в данном отчетном периоде;

X<sub>2</sub> – количество единиц продукции, реализованной в данном отчетном периоде

Метод простого двухступенчатого калькулирования позволяет:

- оценить запасы и готовую продукцию по производственной себестоимости;
- отнести расходы по управлению и сбыту на количество проданной продукции.

Если производственный процесс состоит из нескольких стадий (переделов), на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то пользуются методом простого многоступенчатого калькулирования.

В этом случае необходимо организовать учет издержек и количество изготовленных полуфабрикатов по каждому переделу.

Расчет себестоимости единицы продукции ведется по следующей формуле:

$$C = Z_{пр 1} / X_1 + Z_{пр 2} / X_2 + Z_{пр 3} / X_3 + \dots + Z_{пр n} / X_n + Z_{упр} / X_{пр}$$

Z<sub>пр 1</sub>, Z<sub>пр 2</sub>, Z<sub>пр 3</sub>, Z<sub>пр n</sub>, – совокупные производственные издержки каждого передела. Руб.;

Z<sub>упр</sub> – управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

X<sub>1</sub>, X<sub>2</sub>, X<sub>3</sub>, X<sub>n</sub> – количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде, шт.

X<sub>пр</sub> – количество проданных единиц.

Этот метод можно использовать в производстве, в котором в каждом переделе идет потребление сырья и материалов.

Для повышения аналитичности расчетов сырья и материалов в расчете на единицу продукции целесообразно учитывать отдельно, а рамках переделов – лишь добавленные затраты (заработную плату плюс общепроизводственные расходы) каждого из них. Такая разновидность простого калькулирования называется калькулированием по стадиям обработки.

$$C = Z_m + Z_{доб1} / X_1 + Z_{доб2} / X_2 + Z_{доб3} / X_3 + \dots + Z_{добn} / X_n + Z_{упр} / X_{пр}$$

C – полная себестоимость

Z<sub>м</sub> – затраты на материалы

Z<sub>доб1</sub>, Z<sub>доб2</sub>, Z<sub>доб3</sub>, Z<sub>добn</sub>, – совокупные производственные издержки каждого передела, руб.;

Z<sub>упр</sub> – управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

X<sub>1</sub>, X<sub>2</sub>, X<sub>3</sub>, X<sub>n</sub> – количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде, шт.

X<sub>пр</sub> – количество проданных единиц

#### Сфера применения этого метода:

Попередельное калькулирование используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемыми переделами. **Передел** – это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), которые заканчиваются получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или отправлен на сторону.

#### Особенности попередельного метода учета являются:

Прямые затраты отражают в текущем учете не по заказам (как в случае с позаказным методом), не по видам продукции (как в случае попроцессного метода), а по переделам.

Списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа (как это происходило с позаказным методом).

Попередельное калькулирование себестоимости продукции применяется, как правило, в том случае когда существенны остатки незавершенного производства по каждому переделу на конец отчетного периода. И тогда перед бухгалтером стоит задача разделения производственных затрат между готовой продукцией и остатками незавершенного производства на конец отчетного периода. Для этого используется **метод условных единиц**. *Применение метода условных единиц предполагает, что для производства одной единицы законченной продукции требуется одна условная единица основных материалов и одна условная единица добавленных затрат.*

Техника калькулирования себестоимости единицы продукции при попередельном методе состоит из трех этапов:

- на первом этапе объем производства рассчитывается в условных единицах;
- на втором этапе оценивается себестоимость одной условной единицы продукции;
- на третьем этапе определяется себестоимость готовой продукции и незавершенного производства.

### **Лекция 5. Методы управления затратами в российском варианте, системах стандарт-кост, директ-костинг, таргет-кост, кайзен-кост и принятие решений на основе данных управленческого учета**

*Системы управленческого учета доходов и расходов организации здравоохранения для построения эффективных экономических, финансовых и организационно-управленческих моделей путем их адаптации к конкретным задачам управления. Стандарт-кост как система управления затратами на основе нормативов. Директ-костинг как система управления затратами на основе их деления на постоянные и переменные. Управление затратами по стадиям жизненного цикла продукции. Система таргет-кост. Система кайзен-кост. Управление затратами по видам деятельности (ABC-менеджмент).*

Получение прибыли является первостепенной задачей любого предприятия. Прибыль должна быть в размере, достаточной для воспроизводственного процесса организации. Влияющим фактором на эффективность деятельности компании становится именно управление затратами.

В настоящее время в России используется традиционные методы учета затрат:

- попередельный;
- позаказный;
- попроцессный (простой);
- нормативный.

Положительно зарекомендовали себя в зарубежной практике методы учета, такие как:

- стандарт-кост «Standard cost»;
- директ-костинг «Direct-costs»;
- система Just-in-time (JIT);
- ABC-костинг (activity based costing);
- таргет-костинг (Targetcosting);
- кайзен-кост (Kaisen - костинг);

- кост-киллинг «Cost-killing»;
- бенчмаркинг «Benchmarking».

Перед промышленными предприятиями стоит проблема рационального использования ресурсов и их экономии. Рассмотрим каждую зарубежную идею управления затратами.

**Стандарт-кост.** (Нормативный метод учета затрат и управления себестоимостью). В основе данного метода лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них. Термин стандарт-кост состоит из двух слов: «стандарт», который означает количество необходимых производственных затрат (материальных и трудовых) для выпуска единицы продукции или заранее исчисленные затраты на производство единицы продукции или оказания услуг, а слово «кост» - это затраты, приходящиеся на единицу продукции. Таким образом, стандарт-кост в полном смысле слова означает стандартные затраты. Эта система направлена прежде всего на контроль за использованием прямых издержек производства, а смежные калькуляции - для контроля накладных расходов.

Система стандарт-кост удовлетворяет запросы предпринимателя и служит мощным инструментом для контроля производственных затрат. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего года. При этой системе информация об имеющихся отклонениях используется руководством для принятия им оперативных управленческих решений.

Условием применения метода калькулирования себестоимости по нормативным издержкам является серийное производство (т.е. в производстве применяются стандартные, повторяющиеся операции). Для других типов технологии применение нормативного метода сопряжено с большими издержками на сбор и обработку информации.

Нормативные затраты относят к единице продукции. Они касаются трех групп затрат:

- материалов;
- затрат труда;
- накладных расходов.

Сумма нормативов по материалам, заработной плате и накладным расходам дает нормативную себестоимость единицы продукции.

Применяются два способа разработки норм затрат:

- 1) на основе статистических данных прошлого опыта работы;
- 2) на основе технико-экономического анализа операций проектируемого процесса.

Применение системы калькуляции себестоимости по нормативным затратам делает возможным подробный анализ отклонений и организацию управления по отклонениям. Отклонения по каждому центру ответственности определяются по каждому элементу затрат и анализируются в соответствии с ценами и количеством ресурсов. Система учета должна показать менеджеру, где возникли отклонения, а менеджер должен найти причину неблагоприятного отклонения и при необходимости устранить ее.

*Директ-костинг (Directcosts)*. Система «директ-костинг» первоначально возникла в практике стран с развитой рыночной экономикой и в последнее время стала применяться рядом отечественных предприятий. Теория и практика в России имеет все необходимые инструменты для широкого применения «директ-костинга» как системы управленческого учета.

Основной характеристикой учетной системы «директ-костинг» является подразделение затрат на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства. Особенностью управленческого учета при применении системы является то, что себестоимость промышленной продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы собирают на отдельном счете и с заданной периодичностью списывают непосредственно на дебет счета финансовых результатов.

Такое подразделение затрат позволяет рассчитывать суммы покрытия как разность между ценами реализации и переменными (прямыми) затратами.

Важной особенностью аналитико-управленческого аспекта системы «директ-костинг» является возможность изучать зависимость затрат от объема производства. Для этой цели применяется график безубыточности и его многочисленные модификации. Поскольку в себестоимость продукции включаются только затраты, зависящие от объема продукции, то предприятие может проводить более гибкую политику цен.

Одной из важнейших особенностей системы «директ-костинг» является более точное определение выгодности производства различных продуктов по критерию сумм покрытия, что позволяет формировать оптимальные производственные программы предприятия.

Весь мировой опыт свидетельствует об эффективности использования маржинального метода системы учета «Директ-костинг», в основе которой лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода. С помощью маржинального дохода определяется порог рентабельности производства, устанавливается цена безубыточной реализации продукции, строится ассортиментная политика предприятия и т.д.

В отечественную учетную теорию термин «директ-костинг» вошел сравнительно недавно и сразу приобрел широкую популярность. Современный директ-костинг имеет два варианта:

а) *Простой директ-костинг*, основанный на использовании в учете данных только о переменных (оперативных) затратах;

б) *Развитый директ-костинг*, при котором в себестоимость наряду с переменными затратами включаются и прямые постоянные затраты по производству и реализации продукции.

Обобщенно сущность системы директ-костинг состоит в подразделении затрат на постоянные и переменные их составляющие в зависимости от изменения объема производства. В этих условиях себестоимость продукции планируется и учитывается только в части переменных затрат. Разница между выручкой от продажи продукции и переменными затратами представляет собой *маржинальный доход*. При этой системе постоянные расходы в расчет себестоимости продукции не включают и списывают непосредственно на уменьшение прибыли предприятия.

***Метод управления производством по системе JIT*** («just-in-time», т.е. «точно в срок») создан в конце 50-х гг. XX века в Японии.

Суть системы JIT сводится к отказу от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство. При этом снабжение производственных цехов и участков осуществляется столь малыми партиями, что по существу превращается в поштучное. Требуя значительных затрат на содержание, большие материальные запасы отрицательно сказываются на нехватке финансовых ресурсов, маневренности и конкурентоспособности предприятия. С практической точки зрения главной целью системы JIT является уничтожение любых лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия.

При этой системе действует принцип: *производить продукцию только тогда, когда в ней нуждаются, и только в таком количестве, которое требуется покупателям*. Применение принципов JIT упрощает процесс учета производственных затрат и помогает менеджерам регулировать и контролировать расходы. Такое упрощение приводит к лучшему качеству производства, лучшему обслуживанию и лучшей оценке стоимости.

Суть способа «точно вовремя» состоит в том, что все неиспользуемые в течение какого-то времени запасы являются непроизводительными расходами и составляют издержки производства.

Одним из наиболее интересных направлений учета затрат и калькулирования себестоимости можно считать ***ABC-метод*** (Activity Based Costing) – *учет затрат по функциям*. Данный метод широко распространен на европейских и американских предприятиях.

Принципиальное отличие ABC-метода от других методов учета затрат и калькулирования состоит в *порядке распределения накладных расходов*. Учет затрат по функциям предусматривает наиболее строгий подход к включению накладных затрат в себестоимость продукции и обеспечивает руководителей информацией, имеющей важное значение для принятия решений.

Для определения стоимости потребления в функциональном учете применяются так называемые *факторы (носители) затрат* (cost driver), представляющие собой события или усилия, от которых зависит величина затрат на конкретный вид деятельности. Фактор (драйвер) затрат является аналогом базы распределения затрат в классических системах учета. На основе таких факторов затраты ресурсы распределяются между центрами затрат, а затем относятся на отдельные виды продукции.

При этом учет организуется в несколько этапов:

1) Разделение производственного процесса на составляющие функции (виды деятельности или операции). Количество видов деятельности зависит от ее сложности: чем сложнее бизнес организации, тем большее число функций будет выделено;

2) Определение затрат по каждой из функций. Накладные расходы организации идентифицируются с выделенными видами деятельности;

3) Определение носителя затрат по каждой функции. Каждому виду деятельности приписывается собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения;

4) Оценка стоимости единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов по каждой функции на количественное значение соответствующего носителя затрат;

5) Определение себестоимости продукции (работы, услуги). Для этого стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество по тем видам деятельности (функциям), выполнение которых необходимо для изготовления продукции (работы, услуги).

Таким образом, объектом учета затрат при этом методе является отдельный вид деятельности (функция, операция), а объектом калькулирования – вид продукции (работ, услуг). ABC-метод, по своей сути, является альтернативой позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости.

Очень важным моментом является разложение сложных операций на простейшие составляющие и возможность использования разных носителей затрат для различных составляющих. Представление производства или всего хозяйствующего субъекта как набора определенных операций (функций) позволяет проводить качественную оценку деятельности в различных сферах и способствует повышению конкурентоспособности хозяйствующего субъекта, обеспечивает информацией руководителей различных уровней управления.

Учет затрат по функциям способствует выявлению избыточных затрат, полезных и бесполезных затрат, позволяет определить поэлементное влияние затрат на качество продукции и осуществить эффективное прогнозирование и бюджетирование.

ABC-метод не идеален и имеет недостатки. Например, его внедрение требует больших материальных затрат и квалифицированных кадров. Но несмотря на недостатки, ABC-метод позволяет управлять затратами с помощью контроля над деятельностью, способствует определению затрат на

продукт на всех этапах его производства – от проектирования до затрат по доставке потребителю, сборке, установке и т.п. и выявлению причин возникновения затрат.

**Target costing (маргет-костинг)** наибольшее распространение получил на предприятиях, работающих на международных рынках в условиях жесткой конкуренции, и прежде всего в таких отраслях, как автомобилестроение и производство электроники.

Допустимый размер себестоимости по данному методу определяется следующим образом:

Себестоимость = Цена – Прибыль.

Рыночная цена в данном методе называется *целевой ценой* (targetprice), желательная разница между себестоимостью и продажной ценой называется *целевой прибылью* (targetprofit), а себестоимость, по которой изделие должно быть изготовлено, называется *целевой себестоимостью* (targetcost).

Принципами таргет-костинг являются:

- первостепенная и постоянная нацеленность на требования рынка и клиентов;
- учет себестоимости продукции и пожеланий потребителей по качеству и срокам изготовления продукции;
- калькуляция целевых затрат для новых продуктов и их составных частей, которые позволяют достичь желаемую, заранее заданную прибыль при имеющихся рыночных условиях;
- использование концепции жизненного цикла продукта.

**Система Кайзен-костинг** (обычно произносится на западе как «kyzan» или «kuzen») является японским словом, как правило, переводится «постоянное совершенствование». «Kaizen» означает повышение качества в различных сферах деятельности человека (трудовой, общественной, личной и т.д.).

Кайзен-костинг – это процесс постепенного снижения затрат на этапе производства продукции, в результате которого достигается необходимый уровень себестоимости и обеспечивается прибыльность производства.

Система «Кайзен-костинг» (Kaizen Costing) продолжение системы «Таргет-костинг» в производстве – основная сущность и достоинство данных систем снижение затрат, а, это значит обеспечение прибыльности производства с непрерывным процессом оптимизации хозяйственной деятельности в целом.

Совместное применение систем «Таргет-костинг» и «Кайзен-костинг» позволяет организации получить преимущества:

- гарантировать заданное качество и себестоимость продукта;
- создать допущения для осуществления эффективной ценовой политики, проводимой в рамках стратегий.

*Метод снижения затрат Cost-killing* («убиение затрат») – это метод управления затратами, основанный на их минимизации в кратчайшие сроки без ущерба для деятельности предприятия, а также позволяет быстро сократить затраты предприятия.

В данный момент не существует исследованной методики использования для полноценного анализа метода cost-killing. Но основной элемент методики состоит в том, что выводит предприятие из кризиса, а также возможно, после мер программы cost-killing: продажи излишних активов; сдачи в аренду избыточных площадей; максимального сокращения затрат и т. д.

В свою очередь, метод может предусматривать сокращение таких затрат, как заработная плата и штата персонала, но в условиях несостоятельности для предприятия данные меры вполне оправданы. Можно сказать, что данный метод направлен на выявление резервов по максимально допустимому понижению расходов предприятия и повышению эффективности его производственной деятельности в целом.

Однако разработка и применение мер cost-killing может быть актуальна и для успешных компаний, поскольку конкуренция на большинстве рынков обостряется, норма прибыли сокращается.

Еще одной системой управления, которая эффективно применяется за рубежом и развивается в России, является *Бенчмаркинг*.

Концепция бенчмаркинга зародилась в конце 1950-х гг. в Японии. Японские специалисты, тщательно изучившие опыт ведущих компаний США и Западной Европы, выявили их сильные и слабые стороны и научились идеально воспроизводить аналогичные товары и услуги по более низким ценам.

Термин «бенчмаркинг» (benchmarking), в настоящее время не имеет определенного истолкования в российской маркетинговой литературе, в общем смысле означает «нечто», имеющее отличительные и определенные характеристики, которые могут быть использованы как стандарт или эталон при сравнении с другим аналогичным объектом.

Бенчмаркинг – это подход к планированию деятельности компании, предполагающий непрерывный процесс оценки уровня продукции, услуг и методов работы, открывающий, изучающий и оценивающий все лучшее в других организациях с целью использования полученных знаний в работе своей организации. Существует понятие «общий» бенчмаркинг – это бенчмаркинг процесса, который сравнивает определенную функцию двух или более организаций независимо от сектора. Также существует выделение таких более узких видов, как бенчмаркинг затрат, бенчмаркинг характеристики, бенчмаркинг клиента, стратегический бенчмаркинг, оперативный бенчмаркинг.

Этапы бенчмаркинга:

- методическая сверка результативности на основе определенных критериев;
- оценка достоинств и недостатков предприятия по отношению к эталонному стандарту, которая определена после анализа результативности;

- распознавание опыта, а также причин отличий в результативности;
- определение, планирование и осуществление мероприятий, которые дадут наилучшую результативность.

Технология «бенчмаркинга» позволяет любому предприятию самостоятельно оценить свои сильные и слабые стороны по сравнению с основными конкурентами и лучшими примерами из мировой практики, установить рыночные ниши для своей продукции, сформировать необходимый рыночный инструментарий для определения и поиска своих фактических и потенциальных конкурентов, выявления возможных партнеров по производственной кооперации и др.

Рассмотрев, зарубежные методики управления затратами можно сделать вывод, что основой для долгосрочного успешного развития многих компаний является умение распознавать неэффективно используемые ресурсы и эффективно их устранять.

Нынешние предприятия имеют возможность для достижения поставленных целей и принятия стратегического решения, применять одну из систем управления, либо модель управления, сформировавшуюся в результате объединения двух и более методов. При этом выбор должен быть обоснованным и эффективным. Важнейшим элементом для российских предприятий является внутренняя и внешняя среда, включающая в систему управленческого учета. Требуется постоянное совершенствование учетной системы, планирование методов и контроль, за объектами в соответствии с требованиями современного управления, что позволяет снизить риски на предприятиях, и укрепить их репутации и мировые позиции.

Также *современными методами управления затратами* являются:

- Стратегический анализ затрат (SCA);
- Функционально-стоимостной анализ (ФСА);
- Концепция управления затратами жизненного цикла (LCC);

***Стратегический анализ затрат (SCA).*** Для обеспечения эффективного управления предприятием необходим интегрированный метод анализа и оптимизации затрат по всем статьям его деятельности. Такой метод получил в экономической литературе название Cost Management (CM), при котором акцент был перенесен с подсчета затрат на планирование и использование систем их учета. Изменение взглядов на учет в управлении был вполне естественной реакцией на глобальные изменения экономической системы, такие, как бурное развитие информационных технологий, изменение характера производства, транснациональная конкуренция.

Стратегический анализ затрат – важнейшая часть CM, базирующегося на термине value chain (цепь образования потребительной стоимости), который стал центральным объектом стратегического кост-менеджмента. Согласно методу SCA деятельность фирмы трактуется как цепь образования потребительной стоимости (последовательность операций по созданию

стоимости изделия). Каждое звено цепи рассматривается как с позиции ее необходимости в производственном процессе, так и с позиции потребляемых ею ресурсов.

Затем определяется cost driver (кост-драйвер) - управляющий фактор, т.е. параметр, который характеризует стоимость выполнения конкретной операции. Путем контроля кост-драйверов и перестройки цепи образования стоимости предполагается достичь устойчивого преимущества над конкурентами.

**Функционально-стоимостной анализ (ФСА).** В рыночных условиях хозяйствования повышение качества и роста конкурентоспособности выпускаемой продукции при одновременном снижении затрат на ее изготовление является одной из актуальных задач экономического развития. В решении этой задачи важная роль отводится функционально-стоимостному анализу (ФСА), позволяющему охватить все факторы движения продукции с момента ее зарождения до момента потребления и утилизации.

Функционально-стоимостной анализ – это метод системного исследования функций объекта (изделия, процесса, структуры), направленный на минимизацию затрат в сферах проектирования, производства и эксплуатации объекта при сохранении (повышении) его качества и полезности. ФСА относится к перспективным методам экономического анализа. В нем успешно используются передовые приемы и элементы инженерно-логического и экономического анализа. Отличительной особенностью этого метода является его высокая эффективность. Как показывает практика, при правильном применении ФСА снижение издержек производства обеспечивается в среднем на 20-25%.

**Концепция управления затратами жизненного цикла (LCC).** Большой эффект в оптимизации затрат организации можно достичь, применяя метод Life Cycle Costing (LCC) – концепцию управления затратами жизненного цикла. Новые технологии производства спровоцировали перемещение методов LCC в сектор частной экономики. Основными причинами этого перехода являются: резкое сокращение жизненного цикла изделий; увеличение стоимости подготовки и запуска в производство; практически полное определение финансовых показателей (затрат и доходов) на стадии проектирования.

## **Лекция 6. Анализ и принятие краткосрочных управленческих решений на основе данных управленческого учёта**

*Понятие релевантности в отношении доходов и расходов на основе данных управленческого учёта. Основные направления маргинального анализа при принятии управленческих решений: анализ безубыточности и запаса прочности, соотношение «затраты - объем продаж – прибыль». Основные допущения CVP — анализа, практические проблемы его применения. Маржинальный подход и приростной анализ в принятии управленческих*

решений. Понятие маржинальной прибыли. Значение маржинального подхода для определения финансовых результатов и управления в целом.

### ***Процесс принятия управленческих решений***

Каждое управленческое решение представляет собой какие-либо правила или ограничения на определенный временной период. Процесс принятия управленческих решений состоит из четырех основных этапов:

#### **1. Определение целей и задач управленческого решения.**

На этом этапе определяется направление принимаемого решения. Согласно экономической теории 90% решений ставят целью получение максимальной прибыли.

Эта цель может быть аргументирована по-разному. В частности, увеличение прибыли ведет к улучшению финансового состояния предприятия, что позволяет улучшать благосостояние его работников.

#### **2. Поиск альтернативных вариантов для достижения цели.**

На этом этапе высшее руководство предприятия и его менеджеры предлагают несколько вариантов достижения цели, из которых следует выбрать наиболее эффективный. В сфере производства могут быть предложены следующие альтернативные варианты:

- Выпуск новой продукции для сбыта на уже существующих рынках;
- Выпуск новых товаров для сбыта на новых рынках;
- Создание новых рынков сбыта для уже выпускаемых товаров;
- Расширение спектра предоставляемых услуг с целью заинтересованности потребителя и т. д.

Поиск альтернативных вариантов вызывает необходимость получать информацию о конъюнктуре рынка, ее возможных изменениях, об экономической обстановке на данном этапе, об уровне цен и т. д. Для выбора варианта должны быть решены оперативные и перспективные задачи. Оперативные задачи, как правило, решают руководители центра ответственности и менеджеры. Они могут решать следующие оперативные задачи:

- планировать предполагаемый ассортимент продукции, уровень цен на продукцию;
- определять объем выпуска, точку безубыточности и предполагаемую прибыль.

Стратегические задачи, как правило, решает администрация и высшее руководство предприятия. К *стратегическим задачам* относятся:

- реструктуризация бизнеса;
- целесообразность освоения новых видов продукции;
- реконструкция или модернизация производства.

### 3. Осуществление выбранного варианта.

На этом этапе составляется оперативный и общий бюджет на основе выбранного альтернативного варианта. Этот вариант является отправной точкой деятельности предприятия в планируемом периоде.

### 4. Сравнение полученных и планируемых показателей (этап мониторинга).

На этом этапе бухгалтер-аналитик должен осуществить контроль за выполнением принятых решений. С этой целью он готовит и предоставляет руководству отчеты о соответствующих показателях, которые содержат фактические и запланированные данные. Отчеты готовятся систематически за краткосрочные периоды (семь-десять дней). Эффективность этапа мониторинга зависит от корректирующих действий руководства предприятия по проведению полученных результатов с запланированными данными. Планы должны уточняться, если результаты показывают, что какие-либо из запланированных показателей не могут быть достигнуты.

### *Принятие оперативных управленческих решений в краткосрочном периоде*

Управленческие решения принято подразделять на два вида:

1. Краткосрочные управленческие решения;
2. Управленческие решения о долгосрочных инвестициях.

***Краткосрочные управленческие решения*** касаются вопросов, которые не затрагивают затрат на вложенный капитал. Эти вопросы касаются ассортимента продукции, объема заказа, объема продаж, себестоимости продукции, установления продажных цен и др.

При краткосрочных инвестициях денежные средства оборачиваются в течение короткого периода и не требуют прогнозных расчетов на длительную перспективу. Краткосрочные управленческие решения принимаются в основном по двум направлениям:

1. Решения, связанные со снижением себестоимости продукции;
2. Решения, связанные с получением оптимальной прибыли.

Управленческие решения, связанные со снижением себестоимости продукции, основаны на двух концепциях. Первая концепция связана со снижением прямых издержек производства. Она предусматривает разработку мероприятий, направленных на снижение материальных и трудовых затрат. К таким мероприятиям относятся:

- снижение потерь при транспортировке сырья и выбор наиболее оптимальных путей товародвижения;

- улучшение условий хранения сырья;
- пересмотр времени на обработку сырья и норм расхода сырья в процессе технологической обработки;
- выбор альтернативных вариантов по производству новых более экономичных видов продукции;
- проведение маркетинговых исследований;
- проведение рекламной компании.

Вторая концепция снижения себестоимости предусматривает сокращение косвенных затрат. С этой целью могут быть предусмотрены следующие мероприятия:

- введение новой базы расчета нормативов накладных расходов;
- снижение расходов на материально-техническое обслуживание оборудования;
- обеспечение системы подачи заявок на ремонт оборудования;
- повышение квалификации обслуживающего персонала;
- снижение почасовых расходов постоянных и переменных общепроизводственных расходов;
- увеличение объема производства при неизменных накладных расходах;
- постоянный контроль эффективности накладных расходов путем расчета различных коэффициентов.

$$\text{Коэффициент}_1 = \frac{\text{Постоянные издержки производства}}{\text{Переменные издержки производства}}$$

Тенденция коэффициента к снижению свидетельствует об эффективности накладных расходов.

$$\text{Коэффициент}_2 = \frac{\text{Постоянные издержки производства}}{\text{Объем реализации}}$$

По данному коэффициенту также должна быть тенденция к снижению.

$$\text{Коэффициент}_3 = \frac{\text{Нормо – часы по накладным расходам}}{\text{Фактически отработанные часы}}$$

Если данный коэффициент  $\leq 1$ , то это свидетельствует об эффективности накладных расходов.

Важным направлением при принятии краткосрочных управленческих решений является получение оптимальной прибыли. Эти решения основаны на использовании методики анализа «Затраты - Объем - Прибыль». При этом на величину прибыли оказывают влияние следующие факторы:

- объем продаж;

- продажная цена;
- величина переменных затрат;
- величина постоянных затрат.

При принятии управленческих решений производятся прогнозные расчеты с учетом каждого фактора, и выбирается наиболее оптимальный вариант. При этом важное значение имеет такой показатель, как маржинальная прибыль и рентабельность маржинальной прибыли.

### ***Принятие решений по ценообразованию***

Среди целей управленческого учёта установление цены на производимую продукцию и оказываемые услуги имеет особое значение.

Процесс ценообразования является искусством. Искусство определения цены заключается в возможности осознания положения на рынке в целом и в предсказании реакции потребителя на предлагаемый товар и его цену. Устанавливая цену, бухгалтер-аналитик в первую очередь задумывается о том, будет ли спрос на его продукцию по предлагаемой цене.

В управленческом учёте используют два термина: «долгосрочный нижний предел цены» и «краткосрочный нижний предел цены».

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую минимальную цену можно установить, чтобы покрыть полные затраты предприятия на производство и реализацию продукции. Этот предел соответствует полной себестоимости продукции.

Краткосрочный нижний предел цены – это та цена, которая способна покрыть лишь переменную часть издержек. Этот предел соответствует себестоимости, рассчитанной по системе «директ-костинг». Руководство российских предприятий, как правило, недооценивает значение данного показателя. В некоторых ситуациях при недостаточной загруженности производственных мощностей привлечение дополнительных заказов может быть оправдано даже в том случае, когда установленная цена не покрывает полностью издержек по их выполнению. Снижать цену на такие заказы можно до её краткосрочного нижнего предела.

***Пример.*** *Предприятие производит калькуляторы и продаёт их оптом по цене 100 руб. за штуку.*

*Прямые материальные затраты – 40*

*Прямые затраты на рабочую силу – 60*

*Переменные косвенные расходы – 20*

*Постоянные косвенные расходы – 50*

*Издержки обращения (переменные) – 10*

*Издержки обращения (постоянные) – 5*

*Итого: 185 руб.*

*Производственная мощность предприятия – 15000 штук калькуляторов в месяц. Фактический объём производства за месяц составляет 10000 штук,*

т.е. мощности загружены не полностью и имеются резервы по дальнейшему наращиванию объёмов производства.

Предприятие получает предложение подписать контракт на производство дополнительной партии калькуляторов (1000 штук) по цене 170 руб. Стоит ли руководству предприятия принимать поступившее предложение?

Поскольку речь идёт о дополнительном заказе, все постоянные косвенные расходы уже учтены калькуляцией фактического выпуска продукции (10000 штук), т.е. заложены в себестоимость, а следовательно, и в цену производственной программы предприятия. Известно, что в рамках определённой масштабной базы постоянные расходы не меняются при колебаниях объёмов производства. Следовательно, подписание контракта не приведёт к их росту.

Это означает, что, принимая решение в отношении дополнительного заказа, предлагаемую цену следует сравнивать с суммой переменных издержек, а не с полной себестоимостью продукции. В данном случае переменные издержки, необходимые для производства одного калькулятора, составляют 130 руб., цена контракта – 170 руб., следовательно, поступившее предложение выгодно предприятию. Каждый калькулятор, реализованный в рамках данного контракта, принесёт предприятию прибыль в размере 40 руб.

### ***Решения о реструктуризации бизнеса***

Принятие решения о реструктуризации бизнеса происходит в несколько этапов:

1. Анализ перспектив развития предприятия. При этом определяются границы, в пределах которых оно способно конкурировать на рынке, устанавливаются все виды деятельности, т.е. структура бизнеса.

- *Поставщики.* Предприятиям нужно учитывать их местонахождение. В ряде случаев производство должно располагаться там, где находится сырьё. Это в первую очередь относится к предприятиям, производящим материалоемкую продукцию.

- *Покупатели.* Данный фактор требует от предприятия построения дистрибьюторской сети, без которой нельзя выйти на рынок.

- *Заменители.* Этот фактор учитывает появление на рынке новых видов продукции, вытесняющих традиционные.

- *Новые конкуренты.* Имеется в виду появление на рынке новых компаний, никогда до этого не занимавшихся данным видом бизнеса.

Анализируя конкурентные силы, действующие на рынке, необходимо помнить о том, что научно-технический прогресс может резко изменить расстановку этих сил.

2. Анализ входных и выходных барьеров для данного вида бизнеса.

*Входные барьеры* означают низкую или высокую возможность для новых конкурентов войти в бизнес.

*Выходные барьеры* означают высокую или низкую возможность выйти из бизнеса. Невозможно просто закрыть завод на ключ и уехать; необходимо распродать оборудование, складские запасы и другое имущество, погасить обязательства (например, торговая организация имеет более низкий выходной барьер, чем крупное текстильное предприятие). Идеальной оказывается ситуация, когда в сегменте рынка, занимаемом организацией, высоки входные и низкие выходные барьеры. Это позволяет получить высокий маржинальный доход при низком уровне риска. Обратная ситуация, характеризующаяся низкими входными и высокими выходными барьерами, напротив, означает получение низкого дохода при высоком уровне риска.

3. *Анализ внутренней структуры бизнеса*. Его результатом станет разработка стратегии предприятия.

С точки зрения управленческого учёта существует три вида стратегии:

- *Стратегия низких цен*. Конечной целью этой стратегии является минимизация цен на готовый продукт, предлагаемый заказчику. Поэтому все управленческие решения, принимаемые в рамках этой стратегии, направлены на минимизацию издержек.

- *Стратегия высоких цен*. Эта стратегия ориентирует компанию на установление высоких цен. Принимаемые в рамках этой стратегии управленческие решения имеют целью удовлетворить особые, повышенные требования заказчика путём производства более качественного или эксклюзивного продукта. Таким образом, акцент делается на качество продукции.

- *Смешанная стратегия*. Она предполагает использование элементов первых двух стратегий по отдельным группам товаров. Для каждой группы товаров определяется свободная ниша рынка, и в соответствии с ней выбирается первый или второй вариант стратегии.

Подобный анализ позволяет руководству выработать единую стратегию по всем видам бизнеса предприятия. Для этого, прежде всего определяют географию каждого вида деятельности, заказчиков, покупателей – существующих и потенциальных. Наконец, обсуждают место предприятия на рынке: уровень цен, качество продукции в сравнении с конкурентами.

### ***Анализ и принятие долгосрочных инвестиционных решений***

Вопрос о капитальных вложениях является наиболее сложным для любой организации, так как инвестиционные затраты могут принести доход только в будущем. Поэтому при принятии инвестиционных решений следует учитывать такие факторы, как инфляция, риск и неопределенность, возможность использования денежных средств в данный момент, длительность жизненного

цикла проекта. При принятии инвестиционных решений возникает необходимость оценки настоящей и будущей стоимости инвестиций. Для проведения расчета могут быть введены следующие обозначения:

P- настоящая стоимость инвестиций;

S(F) - будущая стоимость инвестиций;

r- процентная ставка;

t- продолжительность инвестиционного цикла.

Будущая стоимость инвестиций (S (F)) определяется по формуле:

$$S = P * (1 + r)^t$$

Если организация имеет сведения об индексах инфляции, то будущая стоимость денег может быть рассчитана с учетом инфляции:

$$S = P * (1 + r)^t * i$$

где i- индекс инфляции.

При принятии инвестиционных решений чаще возникает необходимость определить настоящую стоимость инвестиций, если известен эффект от данных инвестиций в будущем.

Настоящая стоимость инвестиций (P) определяется по формуле:

$$P = S * \frac{1}{(1 + r)^t}$$

где  $(1 + r)^t$  - дисконтный множитель,

$\frac{1}{(1 + r)^t}$  - коэффициент дисконтирования.

Существуют специально разработанные таблицы дисконтных множителей и коэффициентов дисконтирования на период от 1-50 лет при разных процентных ставках. Долгосрочные инвестиции нередко производятся за счет заемных средств, поэтому возникает необходимость расчета ежегодных платежей по погашению кредитов или займов. При этом используется такая величина, как аннуитет (A)- это равные денежные суммы, получаемые или выплачиваемые через одинаковые промежутки времени:

$$A = P * \frac{r * (1 + r)^t}{(1 + r)^t - 1}$$

При принятии инвестиционных решений обязательно производится оценка инвестиционных проектов и сравнение нескольких альтернативных вариантов. При оценке инвестиционных проектов рассчитываются следующие показатели:

Показатель экономической эффективности инвестиций (Э):

$$\text{Э} = \frac{\Pi_{\text{год}}}{I}$$

где  $\Pi_{\text{год}}$  – сумма годовой прибыли;

$I$  - сумма предстоящих (вложенных) инвестиций.

Этот показатель должен быть больше 1, иначе проект не рассматривается.

Срок окупаемости инвестиций (Ток):

$$T_{\text{ок.}} = \frac{I}{\Pi_{\text{год}}}$$

Реально срок окупаемости может увеличиваться за счет изменения нормы доходности и процентных ставок на финансовом рынке. Для учета этого фактора с помощью коэффициентов дисконтирования определяют реальную сумму прибыли за каждый год и уточняют срок окупаемости.

Чистая настоящая стоимость инвестиций (ЧНС) - это разница между настоящей стоимостью доходов, полученных от данного инвестиционного проекта и суммой вложенных инвестиций. При этом при определении ЧНС следует принимать ежегодную прибыль, скорректированную коэффициентом дисконтирования.

Индекс чистой настоящей стоимости инвестиций:

$$\text{Индекс}_{\text{ЧНС}} = \frac{\sum \text{ЧНС}}{I}$$

Внутренняя норма прибыли показывает процентную ставку, полученную от данных инвестиций в течение всего инвестиционного периода:

$$r = \sqrt[t]{\frac{S}{P}} - 1$$

Внутренняя норма прибыли сравнивается с процентными ставками, действующими на финансовом рынке в настоящий период. Если внутренняя норма прибыли превышает действующие ставки, то данный инвестиционный

проект эффективен. В процессе принятия инвестиционных решений обязательно рассматривается несколько альтернативных проектов. Путем сравнения показателей эффективности каждого из проектов выбирается наиболее оптимальный проект.

### *Проблемы организации управленческого учета на предприятиях*

Принципиальной особенностью управленческого учета является учет затрат не только по предприятию в целом, но и по центрам ответственности и местам формирования затрат. Под **центром ответственности** понимается сфера или участок деятельности, возглавляемый ответственным лицом, имеющий право и возможность принимать самостоятельные управленческие решения.

**Место затрат** представляет собой территориально обособленное подразделение организации, где осуществляются расходы. Опыт зарубежных предприятий свидетельствует о том, что центры ответственности формируются по двум принципам:

- По функциям, выполняемым каждым центром;
- По значимости центров ответственности.

По первому принципу формируются следующие центры:

- Центр продаж;
- Центр затрат;
- Центр инвестиций;
- Центр прибыли.

По второму принципу формируются основные и обслуживающие центры ответственности.

**Центр продаж** включает в себя подразделения маркетингово-сбытовой деятельности, руководитель которого отвечает за выручку от реализации товаров, работ, услуг, а также за расходы, связанные со сбытом продукции. Он должен представлять информацию о наиболее рентабельных видах продукции или товарах, а также составлять отчет о продажах, а котором формируются такие показатели, как:

- объем продаж в натуральном и стоимостном выражении по видам продукции;
- общий объем реализации за отчетный период;
- величина издержек обращения.

**Центр затрат** представляет собой подразделение внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. Как правило, на предприятии могут быть несколько центров затрат. Такие центры создаются в отделе снабжения, производственных цехах, управлении предприятия. Каждый центр затрат определяет места возникновения затрат.

Менеджеры центров определяют нормативную и максимально допустимую величину затрат по каждому месту возникновения затрат и в целом по центру. Фактические затраты учитываются на основе первичных документов в абсолютной сумме или путем выявления отклонений. Учетная группировка затрат может осуществляться двумя способами:

- Путем применения принципа двойной записи на специализированных счетах управленческого учета;
- На основе использования специальных сводных ведомостей и расчетов матричной формы, обобщающих виды затрат по местам их формирования.

При использовании первого способа разрабатывают специальный план счетов по местам затрат для каждого центра затрат. Он может быть увязан со счетами финансового учета или существовать обособленно. На первичных документах обозначаются шифры каждого вида расходов. Затем на основании этих документов информация заносится в компьютер и формируется необходимые виды отчетности. Рабочий план счетов управленческого учета может содержать до трехсот шифров счетов. При ведении учета вторым способом формируются специальные учетные регистры и таблицы матричной формы, в которых сочетается группировка по местам возникновения затрат и по видам затрат. В графе, где происходит пересечение этих признаков, проставляется сумма.

**Центр инвестиций** – это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционных процессов и эффективность капитальных вложений. Задача данного центра – обеспечить максимальную рентабельность вложенного капитала и его быструю окупаемость.

**Центр прибыли** – представляет собой подразделение, руководитель которого отвечает за финансовые результаты деятельности предприятия. Руководитель этого центра имеет возможность контролировать все составные части, оказывающие влияние на прибыль (объемы производства, объем продаж, цены, затраты и т. д.).

Для определения эффективности каждого центра используется система трансфертных цен, которая позволяет определить прибыль или убыток каждого центра. Для осуществления контроля за экономичностью затрат, мест и центров ответственности применяют два способа:

- Метод бюджетирования издержек и затрат;
- Метод сопоставления затрат и производительности труда.

Метод бюджетирования затрат применяются для контроля деятельности центров, не имеющих четкого измерителя объема деятельности. Чаще всего это различные отделы заводоуправления, а также подразделения социальной сферы.

Метод сопоставления затрат и производительности труда используется для контроля деятельности производственных подразделений, деятельность которых измеряется в натуральных или условно-натуральных показателях.

### **Организационные аспекты управленческого учета**

Организация управленческого учета на предприятии предполагает отделение счетов управленческого учета от общей системы счетов. Такое обособление управленческого учета создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне затрат и рентабельности отдельных видов продукции. Ведущие экономисты России рассматривают два варианта организации управленческого учета:

- Интегрированный вариант;
- Вариант автономии.

При **интегрированном варианте** счета управленческого и финансового учета ведутся в единой системе бухгалтерского учета без выделения управленческих счетов. Российские специалисты по учету привыкли работать с единым планом счетов, поэтому интегрированный вариант управленческого учета для них более приемлем. В новом плане счетов бухгалтерского учета (приказ МФ РФ от 31 октября 2000 года) предусмотрена система счетов для ведения управленческого учета в третьем разделе «Затраты на производство». Инструкция по применению плана счетов рекомендует использовать счета 20-29 для учета расходов по местам возникновения затрат и центрам ответственности в разрезе калькуляционных статей, а счета 30-39 использовать для учета затрат по элементам. Внутри счетов 30-39 предлагается открыть следующие счета:

- счет 30 - «Материальные затраты»;
- счет 31 - «Затраты на оплату труда»;
- счет 32 - «Отчисления на социальные нужды»;
- счет 33 - «Амортизация»;
- счет 34 - «Прочие затраты»;
- счет 37 - «Отражение общих затрат»

Эти счета принято называть счетами-экранами. В течение месяца на счетах-экранах отражаются все затраты по элементам.

Такое ведение учета позволяет получить бухгалтерские данные как по элементам затрат, так и по статьям калькуляции, что соответствует международным стандартам бухгалтерского учета.

Однако интегрированный вариант может быть использован в основном на малых и средних предприятиях. Крупные предприятия не имеют возможности организовать управленческий учет в рамках счетов 20 - 39. На данных предприятиях должен быть использован *вариант автономии* при ведении управленческого учета. С этой целью в плане счетов предусмотрены счета с 30 по 39 для управленческого учета.

### ***Понятие и виды внутрихозяйственной отчетности***

***Внутренняя управленческая отчетность*** представляет собой систему взаимосвязанных показателей, характеризующих деятельность каждого центра ответственности и предприятия в целом. Применяемая на практике управленческая отчетность подразделяется по следующим признакам:

1. По объему сведений, включаемых в отчетность, она может быть частной и общей. *Частная отчетность* включает информацию о деятельности отдельных подразделений или сегментов предприятия.

*Общая отчетность* характеризует результаты деятельности предприятия в целом.

2. По периодичности составления она может быть ежедневной, сменной, еженедельной, декадной, месячной, квартальной, годовой.

3. В зависимости от целей управления управленческая отчетность может быть информационной, об экономических результатах, результативная персональная отчетность.

Информационная отчетность чаще всего составляется по запросу высшего руководства по каким-либо вопросам хозяйственной деятельности. Сроки ее составления не устанавливаются.

Отчетность об экономических результатах предназначена для оценки деятельности отдельных хозяйственных подразделений, участков, цехов или филиалов. Это отчетность по центрам ответственности и по сегментам бизнеса.

Результативная отчетность о персональной деятельности составляется руководителем каждого центра ответственности и охватывает показатели, за которые руководитель несет персональную ответственность. Перечень этих показателей устанавливается на стадии планирования и управленческого контроля. При этом перечень показателей не должен быть громоздким, он должен включать лишь те показатели, которые характеризуют деятельность данного центра.

Цель составления внутрихозяйственной управленческой отчетности - удовлетворение информационных потребностей всех уровней управления путем предоставления стоимостных и натуральных показателей, позволяющих контролировать, прогнозировать и координировать деятельность предприятия.

Разработка форм внутривозвественной отчетности является прерогативой предприятия и нормативными документами не регулируется. Исключением является отчетность по сегментам бизнеса, которая регулируется международными стандартами финансовой отчетности и национальными стандартами каждой страны.

### ***Отчетность по центрам ответственности***

При организации бухгалтерского учета по центрам ответственности руководитель каждого центра с определенной периодичностью и в определенном объеме должен составлять отчетность о деятельности данного центра. Отчетность по центрам ответственности должна отвечать следующим требованиям:

- Быть настолько оперативной, чтобы позволять своевременно принимать управленческие решения;
- Отчетность должна содержать информацию об отклонениях и предоставлять возможность для проведения анализа отклонений;
- Внутренняя отчетность должна соответствовать персональной ответственности руководителя центра.

Различают следующие виды отчетности по центрам ответственности:

- Отчетность центра затрат;
- Отчетность центра прибыли;
- Отчетность центра инвестиций;
- Отчетность центра продаж.

Кроме того, на предприятиях могут составляться дополнительные отчеты по мере необходимости:

- отчет о запасах готовой продукции;
- отчет по незавершенному производству;
- отчет о закупках;
- отчет о бартерных сделках и т. д.

***Отчет по центрам затрат.*** Основным документом, определяющим деятельность центров затрат является смета. ***Смета*** – это формализованный учетный регистр, содержащий плановые стоимостные и натуральные показатели о затратах каждого центра. Основной формой отчета центра затрат является «Отчет об исполнении сметы». Он содержит статьи затрат данного центра, сметные и фактические показатели, отклонения с отметкой Б или Н. Он может составляться по нескольким уровням.

На первом уровне составляется отчетность руководителями подразделений или участков. Они включают в отчеты те статьи затрат, которые им подконтрольны:

- основные материалы;
- вспомогательные материалы;
- зарплата основных производственных рабочих;
- зарплата обслуживающего персонала;
- использование хозяйственного инструмента и инвентаря.

На втором уровне составляется отчетность по цехам. В эту отчетность включается информация по каждому подразделению на основании отчетов первого уровня, а также затраты, которые подконтрольны начальнику цеха:

- затраты управленческого персонала цеха;
- затраты вспомогательного персонала цеха;
- коммунальные услуги;
- арендная плата и другое.

На третьем уровне составляется отчет о составлении сметы в целом по всем центрам затрат. Этот отчет включает показатели о затратах по цехам на основании отчета второго уровня, а также статьи расходов в целом по производству:

- общехозяйственные расходы, относящиеся к производству;
- расходы по содержанию офиса;
- расходы по страхованию имущества;
- прочие расходы.

При составлении отчетности по центрам затрат руководитель каждого центра может производить расшифровку отдельных статей или отдельных отклонений по статьям. В отчетности третьего уровня должна отражаться информация о мерах, принятых по устранению отклонений.

**Отчетность центра прибыли.** Поскольку управляющий центром прибыли имеет право контролировать все показатели, оказывающие влияние на прибыль, то отчетность центра прибыли в большинстве случаев имеет форму отчета «О прибылях и убытках». Только количество показателей в этом отчете несколько ограничено. Центр прибыли каждого цеха формирует в отчете «О прибылях и убытках» следующие показатели:

*Чистая выручка от продаж* – включает выручку от продажи продукции по рыночным ценам и выручку от продаж продукции другим центрам ответственности по трансфертным ценам;

*Производственная себестоимость продукции* – включает в себя затраты данного центра ответственности на основании отчета центра затрат;

*Валовая выручка (маржинальная прибыль).*

На более высоком уровне отчетность центра прибыли может быть расширена до показателя операционной прибыли. Операционная прибыль представляет собой прибыль, уменьшенную на сумму операционных расходов. К операционным расходам могут быть отнесены:

- рекламные расходы;
- часть расходов по содержанию центрального офиса;
- расходы на оплату консультационных, юридических и аудиторских услуг;
- налоги на имущество, на землю;
- расходы по оплате процентов по кредитам и займам.

При этом следует определить базу распределения вышеуказанных расходов между отдельными центрами затрат. На уровне отчетности в целом по предприятию отчет центра прибыли включает в себя показатель прибыли до налогообложения, налог на прибыль, прочие платежи за счет прибыли и чистую прибыль.

**Отчет центра инвестиций** представляет собой отчет об использовании средств на капитальные вложения и инвестиционные проекты. Данный отчет включает в себя следующие показатели:

1. Общую сумму инвестиций по плану и фактически в разрезе источников инвестирования;
2. Направления использования инвестиций по объектам;
3. Денежные потоки от инвестиций по плану и фактически;
4. Окупаемость инвестиций в текущем отчетном периоде;
5. Активы предприятия (центра);
6. Рентабельность оборотных активов (РОА):

$$РОА = \frac{П}{А},$$

где П – прибыль предприятия;

А – активы предприятия.

При расчете последнего показателя могут применяться следующие базы прибыли и активов:

- все суммарные активы по балансу;
- суммарные активы по балансу за минусом активов в запасе;
- активы, рассчитанные по главной книге по первоначальной стоимости нематериальных активов и основных средств;
- в расчет может приниматься либо операционная прибыль, либо прибыль до налогообложения.

Руководители предприятия должны определить на основе каких показателей будет производиться оценка инвестиций.

***Отчет центра продаж.*** Содержание отчета о продажах зависит от того, какую информацию необходимо получить управленческому персоналу. Отчет о продажах может составляться в следующих вариантах:

*Отчет о продажах по товарным группам.* В нем формируются такие показатели, как:

- виды товаров или продукции;
- остатки на начало отчетного периода;
- поступление за отчетный период (по количеству и сумме);
- реализация за отчетный период (количество, сумма);
- остаток на конец периода.

*Отчет о продажах в разрезе покупателей.* В нем формируются такие показатели, как:

- наименование покупателей;
- номер и дата счет - фактуры;
- стоимость реализованных товаров без НДС;
- НДС;
- налог с продаж;
- общая сумма реализации.

Этот отчет заменяет собой ведомость №16 для финансовой бухгалтерии.

*Отчет о продажах по каналам сбыта.* В нем также формируются показатели в разрезе покупателей, но с подразделением на опт, розницу, наличный или безналичный расчет.

Высшее руководство и руководитель центра продаж определяет форму отчета, наиболее приемлемую для данного предприятия.

### ***Отчетность по сегментам бизнеса***

В 60 - 70-ые годы 20 века было создано много крупнейших как национальных, так и транснациональных производственных корпораций. Возникновение таких корпораций привело к необходимости получать информацию по новым участкам бизнеса. Такую информацию принято подразделять по двум принципам:

*По отраслевым сегментам бизнеса.* Отраслевой сегмент бизнеса представляет собой организационную часть предприятия, которая задействована в производстве отдельного вида продукции или услуг, предназначенных для реализации вне предприятия.

*По территориальным сегментам бизнеса.* Территориальный сегмент – это организационная часть предприятия, осуществляющая свои операции в отдельных странах внутри определенных географических регионов.

В состав отчетности по сегментам бизнеса должны быть включены следующие показатели:

- информация о выручке (доходах сегмента);
- информация о расходах сегмента;
- информация о финансовых результатах сегментов;
- информация об активах сегмента;
- информация об обязательствах сегмента.

Перечень отчетных сегментов устанавливает организация, на которую возложено составление сводной отчетности.

## **Лекция 7. Планирование и бюджетирование. Организация управления затратами в организациях здравоохранения**

*Основы планирования. Бюджетное планирование, включая функции бюджета. Бюджетирование как технология финансового планирования или составление трех прогнозных отчетов баланса, отчета доходов и расходов и движения денежных средств. Организация управления затратами в организациях здравоохранения. Критерии принятия управленческих решений при долгосрочном и краткосрочном планировании затрат*

Важным этапом при планировании является выбор целей.

Цели организации – результаты, которых стремится достичь организация, и на достижение которых направлена ее деятельность.

Выделяют главную целевую функцию, или миссию организации, определяющую основные направления деятельности фирмы.

Миссия – основная главная цель организации, ради которой она и создана.

При определении миссии организации необходимо учитывать:

- формулировку задачи организации с точки зрения производства ею товаров или услуг, а также основных рынков и ключевых технологий, используемых в организации;
- положение фирмы по отношению к внешней среде;
- культуру организации: какой рабочий климат существует в данной организации; какой тип работников привлекает данный климат; каковы основы взаимоотношений руководителей фирмы с рядовыми сотрудниками;
- кто является клиентами (потребители), какие потребности клиентов (потребителей) фирма может успешно удовлетворить.

Миссия организации является основой при формулировке ее целей. Цели представляют собой отправную точку при планировании.

**Цели различают:**

1. По масштабу деятельности: глобальные или общие; локальные или частные.

2. По актуальности: актуальные (первоочередные) и неактуальные.
3. По рангу: главные и второстепенные.
4. По временному фактору: стратегические и тактические.
5. По функциям управления: цели организации, планирования, контроля и координирования.
6. По подсистемам организации: экономические, технические, технологические, социальные, производственные, коммерческие и т.д.
7. По субъектам: личные и групповые.
8. По осознанности: действительные и мнимые.
9. По достижимости: реальные и фантастические.
10. По иерархии: высшие, промежуточные, низшие.
11. По взаимоотношениям: взаимодействующие, индифферентные (нейтральные) и конкурирующие.
12. По объекту взаимодействия: внешние и внутренние.

Важнейшими целями, которые преследуются в планировании на предприятии, как правило, являются: объем продаж товарной массы, прибыль и доля на рынке. На нынешнем этапе развития для большинства российских предприятий главной целью планирования является получение максимальной прибыли. С помощью планирования руководители предприятий обеспечивают направление усилий всех работников, участвующих в процессе производственно-хозяйственной деятельности, на достижение поставленных целей.

К задачам планирования как к процессу практической деятельности относятся:

- формулирование состава предстоящих плановых проблем, определение системы ожидаемых опасностей или предполагаемых возможностей развития предприятия;
- обоснование выдвигаемых стратегий, целей и задач, которые планирует осуществить предприятие в предстоящий период, проектирование желаемого будущего организации;
- планирование основных средств достижения поставленных целей и задач, выбор или создание необходимых средств для приближения к желаемому будущему;
- определение потребности ресурсов, планирование объемов и структуры необходимых ресурсов и сроков их поступления;
- проектирование внедрения разработанных планов и контроль за их выполнением.

### ***Виды планов, их классификация***

***Планирование*** можно классифицировать по нескольким критериям:

1. по степени охвата (общее и частичное);

2. по содержанию в аспекте предпринимательской деятельности (стратегическое – поиск новых возможностей и продуктов, тактическое – предпосылки для известных возможностей и продуктов, оперативное – реализация данной возможности);
3. по предмету (объекту) планирования (целевое, средств, потенциала, оборудования, материалов, финансов, информации, действий);
4. по сферам функционирования (производство, маркетинг, НИОКР, финансы);
5. по охвату (глобальное, контурное, макровеличин, детальное);
6. по срокам (кратко-, средне-, долгосрочное);
7. по степени адаптивности (жесткое и гибкое).

Принадлежность того или иного плана к определенному виду зависит от того, к какому циклу управления он относится. Функции управления в своей взаимосвязи образуют некоторый цикл:

*Анализ – планирование – организация – учет – контроль – регулирование  
– анализ.*

В зависимости от характера поставленных и решаемых задач в теории различают следующие виды планирования: *стратегическое, среднесрочное, текущее.*

В зависимости от информации, получаемой из планов, различают *финансовые и производственные планы*, которые в совокупности составляют генеральный план предприятия, охватывающий деятельность в целом. Необходимо отметить, что финансовое планирование основывается на планировании производственном и стратегическом. Стратегическое в данном случае подразумевает постановку задач и целей, определение направлений деятельности. При составлении производственных планов за основу берется информация из стратегического плана. Производственные планы подразумевают определение политики: инвестиционной, маркетинговой, научно-исследовательской.

#### *Понятие, объект, назначение бюджетирования*

Бухгалтерский управленческий учет тесно связан со сметным (бюджетным) планированием и контролем, которое является его составной частью. Сложные рыночные процессы, с одной стороны, воздействуют на колебания объемов производства и реализации продукции, с другой – влияют на поведение затрат, а значит, и на прибыль. Чтобы выявить и проанализировать динамику производства требуется информация о затратах, не искаженная искусственным распределением накладных расходов по видам продукции. Такую информацию дает управленческий учет (директ-кост), позволяющий из предварительно составленных смет затрат, оперативно выявить отклонения фактических затрат от нормативных и тем самым

управлять затратами. Методические основы управления затратами с помощью нормативов (стандартов) затрат также предоставляет управленческий учет (система стандарт-кост).

Управление затратами не сводится к простому уменьшению затрат. Оно используется для того, чтобы предпринимать соответствующие шаги к достижению определенного уровня дохода, для оценки результатов деятельности и, в случае необходимости, принятия соответствующих мер. В масштабе организации этим обуславливаются специфические действия в области управления затратами на уровне каждого подразделения (центра затрат).

В основе управления затратами можно выделить следующие составляющие:

- планирование затрат;
- установление уровня затрат;
- улучшение стоимостных показателей на каждом этапе деятельности организации.

Сохранение и снижение уровня затрат связано с управлением затратами уже на производственной стадии. Это обеспечивается через единую для всей организации систему финансирования, формируемую с помощью бюджетирования – процесса составления финансовых планов (бюджетов) и смет.

Бюджетирование, с одной стороны, процесс составления финансовых планов и смет, с другой – управленческая технология, предназначенная для выработки и повышения финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений.

Объект бюджетирования – бизнес (вид или сфера хозяйственной деятельности).

**Бюджетирование** – это финансовое планирование, охватывающее все стороны деятельности организации, позволяющее составлять все понесенные расходы и полученные доходы (результаты) в финансовых терминах на предстоящий период. Это и запланированные финансовые сметы, и прогнозируемые объемы привлеченных внешних ресурсов и т. п.

Хорошо поставленная бюджетная система очень важна для предприятия, особенно крупного. Она поможет усовершенствовать координацию всех его подразделений, избежать кризисных ситуаций, улучшить мотивацию, повысить ответственность управленцев всех уровней, предсказать финансовый результат, предотвратить нежелательные ситуации.

В соответствии с этим назначение бюджетирования в самом общем виде – это основа:

- планирования деятельности и принятия управленческих решений;
- оценки всех аспектов финансового состояния организации;
- укрепление финансовой дисциплины и подчинения интересов отдельных структурных единиц интересам организации (компании) в целом и собственникам ее капитала.

Организация планирования и бюджетирования. Понятие бюджета и бюджетного процесса на предприятии

**Бюджет организации** – календарный план доходов и расходов организации, сформулированный в стоимостных и количественных величинах для принятия решений, планирования и контроля в процессе управления деятельностью компании. Бюджет организации составляется в натуральном и/или денежном выражении и определяет потребность компании в ресурсах, необходимых для получения прогнозируемых доходов.

Бюджетирование – это процесс планирования будущей деятельности предприятия, результаты которого оформляются системой бюджетов.

Обычно создание бюджетов осуществляется в рамках оперативного планирования. Исходя из стратегических целей фирмы, бюджеты решают задачи распределения экономических ресурсов, находящихся в распоряжении организации. Разработка бюджетов придает количественную определенность выбранным перспективам существования фирмы.

К числу основных задач бюджетирования относится следующее:

- обеспечение текущего планирования;
- обеспечения координации, кооперации и коммуникации подразделений предприятия;
- обоснование затрат предприятия;
- создание базы для оценки и контроля планов предприятия;
- исполнение требований законов и контрактов.

Как и любое явление, бюджетирование имеет свои положительные и отрицательные стороны.

Достоинства бюджетирования:

- оказывает положительное воздействие на мотивацию и настрой коллектива;
- позволяет координировать работу предприятия в целом;
- анализ бюджетов позволяет своевременно вносить корректирующие изменения;
- позволяет учиться на опыте составления бюджетов прошлых периодов;
- позволяет усовершенствовать процесс распределения ресурсов;
- способствует процессам коммуникаций;
- помогает менеджерам низового звена понять свою роль в организации;
- служит инструментом сравнения достигнутых и желаемых результатов.

Недостатки бюджетирования:

- различное восприятие бюджетов у разных людей (например, бюджеты не всегда способны помочь в решении повседневных, текущих проблем, не всегда отражают причины событий и отклонений, не всегда

учитывают изменения условий; кроме того, не все менеджеры обладают достаточной подготовкой для анализа финансовой информации);

- сложность и дороговизна системы бюджетирования;
- если бюджеты не доведены до сведения каждого сотрудника, то они не оказывают практически никакого влияния на мотивацию и результаты работы, а вместо этого воспринимаются исключительно как средство для оценки деятельности работников и отслеживания ошибок;
- бюджеты требуют от сотрудников высокой производительности труда; в свою очередь, сотрудники противодействуют этому, стараясь минимизировать свою нагрузку, что приводит к конфликтам, вызывает состояние подавленности, страха, а, следовательно, снижает эффективность работы;
- противоречие между достижимостью целей и их стимулирующим эффектом: если достичь поставленных целей слишком легко, то бюджет не имеет стимулирующего эффекта для повышения производительности; если слишком сложно — стимулирующий эффект пропадает, поскольку никто не верит в возможность достижения целей.

### *Основные этапы бюджетного процесса. Принципы эффективного бюджетирования*

Бюджет предприятия всегда разрабатывается на определенный временной интервал, который называется бюджетным периодом. Правильный выбор продолжительности бюджетного периода является важным фактором эффективности бюджетного планирования предприятия.

Внутри бюджетного периода каждый из бюджетов имеет разбивку на подпериоды.

Бюджетный процесс не ограничивается лишь стадией составления сводного бюджета и представляет собой замкнутый контур финансового управления, включающий три последовательных этапа:

- этап разработки и проекта сводного бюджета;
- утверждение проекта бюджета и включение его в структуру научно обоснованного бизнес-плана организации;
- анализ исполнения бюджета по итогам текущего года.

Первый этап – стадия разработки проекта сводного бюджета – заключается в составлении предварительного проекта бюджета на очередной плановый год. Особое внимание при этом уделяется оценке выполнения планов прибыли и рентабельности. Такая оценка основывается на тщательной разработке состава затрат, включаемых в себестоимость продукции. На этом этапе оценивается производственная программа (ее качественные и количественные параметры, изменения ценовой и кредитной политики) и определяется новый производственный потенциал коммерческой организации на основе анализа рациональности использования активов, освоения новых

технологий и видов продукции. Составленный предварительный проект бюджета корректируется в связи с изменением внешних и внутренних условий.

На этом этапе требуется работа большого числа задействованного рядового персонала планово-экономических служб и структурных подразделений, которым утверждаются бюджетные задания: цехи основного производства, коммерческая дирекция (отдел сбыта), отдел материально-технического снабжения и пр.

Второй этап – стадия утверждения – сводится к составлению окончательного проекта бюджета и включения его в структуру научно обоснованного бизнес-плана предприятия.

На малых предприятиях сводный бюджет, как правило, разрабатывается бухгалтерией и утверждается президентом организации.

На средних и крупных предприятиях решение об утверждении сводного бюджета могут принимать:

- правление организации, в состав которого входит высшее руководство;
- президент организации (в этом случае правление организации представляет собой консультативный орган при президенте)
- совет директоров организации;
- общее собрание акционеров (совет директоров подает проект сводного бюджета на утверждение общему собранию акционеров).

Утвержденный бюджет рассматривается как руководство к действию.

Третий этап – анализ исполнения бюджета по итогам истекшего года. На этом этапе делается анализ финансового состояния предприятия, на основе которого вносятся необходимые коррективы в тактику и стратегию экономического развития организации.

Для того чтобы система бюджетирования была эффективной, необходим ряд обязательных условий, без которых эта система попросту не сможет работать:

1) предприятие должно располагать соответствующей методологической и методической базой разработки, контроля и анализа исполнения сводного бюджета, а работники управленческих служб должны быть достаточно квалифицированными, чтобы уметь применять эту методологию на практике;

2) для того чтобы разрабатывать бюджет, контролировать и анализировать его исполнение, нужна соответствующая количественная информация о деятельности предприятия, достаточная для того, чтобы представить себе его реальное финансовое состояние, движение товарно-материальных и финансовых потоков, основные хозяйственные операции. Следовательно, на предприятии должна существовать система управленческого учета, регистрирующая факты хозяйственной деятельности, необходимые для обеспечения процесса составления, контроля и анализа сводного бюджета.

Система управленческого учета на предприятии составляет основу учетного блока (компонента) бюджетного процесса;

3) бюджетный процесс не происходит в «безвоздушном пространстве» — он всегда реализуется через соответствующую организационную структуру и систему управления, существующие на предприятии.

Понятие организационной структуры включает в себя количество и функции служб аппарата управления, в чьи обязанности входит разработка, контроль и анализ бюджета предприятия; совокупность структурных подразделений, являющихся объектами бюджетирования, то есть теми центрами ответственности, которыми назначается бюджетный план и которые ответственны за его исполнение.

С другой стороны, структурные подразделения должны своевременно получать из аппарата управления бюджетное задание и коррективы, вносимые в него в течение бюджетного периода. Следовательно, важнейшей составляющей регламента бюджетного процесса является внутренний документооборот — совокупность регулярных, закрепленных в соответствующих внутренних актах и инструкциях информационных потоков подразделений предприятия в процессе разработки, контроля и анализа исполнения сводного бюджета;

4) процесс разработки, контроля и анализа исполнения бюджета предполагает регистрацию и обработку больших массивов информации, что затруднительно сделать вручную. В бюджетном процессе уровень оперативности и качества учетно-аналитической работы существенно повышается, а количество ошибок сокращается при использовании программно-технических средств.

### ***Виды бюджетов, их классификация***

Существует два основных вида бюджета:

Операционный бюджет включает в себя бюджет доходов и расходов, базой для разработки которого являются следующие бюджеты: бюджет производства, бюджет продажи продукции, прочих доходов, затрат на материалы и энергию, бюджет оплаты труда, амортизационных отчислений, общехозяйственных и общепроизводственных расходов и др)

Финансовый бюджет состоит из трёх финансовых документов:

- прогноз отчёта о прибылях и убытках
- прогноз отчёта о движении денежных средств
- прогноз бухгалтерского баланса

Классификация бюджетов в организации имеет такую форму:

Долгосрочные (от полугода до 1 года) и краткосрочные (неделя, 10 дней, месяц, квартал). При этом долгосрочные бюджеты являются первичными по отношению к краткосрочным, потому что именно на их основе составляется краткосрочный бюджет. Однако управлять предприятием мы можем через бюджет краткосрочный, потому что именно он дает нам критерии для принятия

текущих решений, и на основании анализа именно его исполнения мы принимаем решения о корректировке долгосрочных бюджетов или даже целей компании. Поэтому в дальнейшем под «бюджетным управлением» мы будем понимать управление предприятием посредством или при помощи краткосрочных бюджетов.

Долгосрочный бюджет не может быть слишком детальным, но должен дать ориентиры основных показателей – объемов, прибыли, инвестиций – и позволить определить стратегию компании в части финансирования. В отличие от бюджета карта системы сбалансированных показателей является предельно детальным документом.

Постатейные бюджеты — предусматривают жесткое ограничение суммы по каждой статье расходов, без возможности переноса в другую статью

Бюджеты с временным периодом — на конец периода по бюджету остаток средств не переносится на следующий период.

Гибкие и статические бюджеты — находятся вне зависимости от объемов производства. Гибкие ставятся в зависимость от параметра, который характеризует объем производства или продаж

Преемственные бюджеты (имеет определённый шаблон, который при очередном бюджетировании лишь вносятся коррективы, отражающие текущие изменения по сравнению с устоявшимся процессом) и бюджеты с нулевым уровнем (бюджет, который каждый раз составляется заново, т.е. с нуля).

### ***Бюджет (план) продаж, его сущность и особенности***

Первым шагом при формировании бюджетов на предприятии является составление бюджета продаж.

Бюджет продаж предприятия представляет собой сбалансированную систему планирования сбыта товара, которая включает в себя набор количественных и стоимостных показателей предприятия.

Бюджет продаж формируется в натуральном и стоимостном выражении на год с разбивкой по месяцам. Натуральные показатели объёмов продаж необходимо указывать с учетом сезонности, а цены на товары определяются с учетом инфляции или изменения валютных курсов.

Первым шагом рассчитываются плановые натуральные объёмы продаж в разрезе отдельных видов товаров и клиентов (групп покупателей).

При формировании бюджета продаж обязательным является расчет и учет нормативов плановых остатков товара на складе, которые являются минимально допустимым объёмом для нормального функционирования предприятия между поставками.

Далее определяются цены закупки и реализации товаров, рассчитываются следующие показатели:

- цены закупки и реализации товара с учетом инфляции;
- плановые продажи товара с учетом сезонности, определяются как сумма продаж предыдущего месяца и дополнительного прироста (снижения) объема продаж, связанного с сезонностью;

- планируемый объём закупки товара с учетом сезонности, рассчитывается по формуле:

$$\text{Объем закупки товара} = \text{Планируемый объем реализации товара} + \text{Остатки товара на складе (на конец периода)} - \text{Остатки товара на складе (на начало периода)}$$

- плановая закупка товара с учетом сезонности и инфляции определяется, как произведение цены закупки с учетом инфляции на объём закупки товара с учетом сезонности;

- плановая реализация товара с учетом сезонности и инфляции рассчитывается путем умножения цены реализации товара с учетом инфляции на планируемые продажи товара с учетом сезонности.

### ***Бюджет запасов готовой продукции, его сущность и особенности***

После бюджета продаж составляется бюджет запасов готовой продукции. Запасы часто являются самостоятельным целевым показателем и планируются исходя из условий сбыта продукции, работы с потребителями, а не финансовых параметров.

На предприятиях с длительным производственным циклом наряду с бюджетом запасов или вместо него может составляться бюджет незавершенного производства. Для предприятий сферы услуг такого бюджета вообще составлять не надо. В торговых компаниях, где готовая продукция и покупные изделия — это одно и то же, статьи бюджета запасов входят в состав бюджета прямых затрат на материалы (покупные изделия).

Определённый уровень запасов необходим для повышения ритмичности поставок. Бюджет запасов продукции составляется для того, чтобы точнее отразить запасы в расчётном балансе.

Бюджет запасов составляется только в натуральных единицах измерения, а затем на его основе определяются соответствующие затраты в стоимостном выражении. Норматив товарных запасов – это оптимальный размер товарных запасов, обеспечивающий бесперебойную продажу товаров при минимуме затрат.

На практике наиболее широкое распространение получил метод технико-экономических расчетов норматива товарных запасов. В соответствии с ним, объём товарного запаса разбивается на отдельные элементы:

- 1) *товарный запас, необходимый для показа покупателям и ежедневной продажи*. Размер этого запаса зависит от количества наименований товаров, реализуемых в магазине, средней цены одного наименования и однодневного товарооборота;

- 2) *товарный запас, необходимый для обеспечения бесперебойной продажи между поставками*. Его размер зависит от количества наименований товаров, поступающих в одной партии и интервала между поставками;

3) *страховой товарный запас*, необходимый на случай изменения покупательского спроса или нарушения поставщиками договорных обязательств. Его размер составляет определенную часть от суммы 1-й и 2-й части нормы товарного запаса;

4) *запас на время*, необходимое для приемки, проверки и предпродажной подготовки товара.

Норматив запасов (Н) рассчитывается умножением нормы товарного запаса в днях (З) на однодневный товарооборот по предприятию (Т):

$$H=3*T.$$

Бюджет запасов готовой продукции содержит информацию о запасах по видам продукции в натуральных и стоимостных показателях.

### ***Бюджет движения денежных средств, его сущность и особенности***

Планирование движения денежных средств – один из наиболее важных аспектов организации операционного цикла и создание целостной и эффективной системы управления. Составление бюджета движения средств - заключительный этап формирования сводного бюджета, позволяющего моделировать ожидаемые поступления и регулировать объем выплат по видам, структурным подразделениям и центрам финансовой ответственности.

Бюджет движения денежных средств является основным документом финансового планирования, составляется на весь прогнозный период и представляет прогноз денежных притоков и оттоков, который классифицируется по видам финансово-хозяйственной деятельности:

- *текущая (операционная) деятельность* обеспечивает выполнение производственно-коммерческих функций предприятия и генерирует основной поток денежных средств;
- *инвестиционная деятельность* включает поступление и использование денежных средств, связанных с продажей основных средств, капитальными вложениями, доходами от долгосрочных инвестиций;
- *финансовая деятельность* связана с получением и погашением краткосрочных кредитов и займов, начисленными процентами и дивидендами.

Приток денежных средств осуществляется за счет доходов от продажи продукции, прочих поступлений от продажи имущества, полученных кредитов и займов, средств целевого финансирования и прочих поступлений.

Отток денежных средств определяется за счет покрытия текущих затрат, платежей в бюджет, инвестиционных расходов и прочих необходимых выплат.

Сальдо (чистый денежный поток) – разница между совокупностью поступлений и отчислений денежных средств.

Для производственных предприятий основная часть объема поступлений денежных средств формируется посредством определения стоимостного объема отгрузки (бюджет продаж) и условий оплаты по контракту в данном месяце (отсрочек платежа или коэффициентов инкассации) с учетом налога на добавленную стоимость.

Отсрочки платежа определяют смещение оплаты относительно периода отгрузки, предполагая, равномерность распределения отгрузки в течение месяца. Отрицательная величина отсрочки означает предоплату за продукцию.

С помощью коэффициентов инкассации определяется, какая часть отгруженной продукции будет оплачена в первый месяц после отгрузки, во второй и последующие, с учетом безнадежных долгов.

Рассчитывая бюджет движения денежных средств, учитывается дебиторская задолженность, и сумма авансов за продукцию. Объем поступлений за отгруженную продукцию уменьшается до момента погашения кредиторской задолженности и увеличивается на сумму предоплаты, планируемой на конец года.

Объем расходования средств определяется посредством определения стоимостного объема закупки товарно-материальных ценностей и оплаты услуг с учетом налога на добавленную стоимость, условий платежа и предполагаемого графика финансирования. В процессе составления расходной части учитываются выплаты на заработную плату сотрудникам и сумма налоговых начислений согласно порядку уплаты, установленного налоговым законодательством.

Планируемая сумма кредиторской задолженности на начало прогнозного периода определяет неосуществленные платежи по обязательствам перед юридическими и физическими лицами и увеличивает величину выплат в предстоящие периоды.

На величину денежного потока влияют прогнозные поступления средств по прочей и внереализационной деятельности.

Бюджет движения денежных средств определяет сбалансированность поступлений денежных средств и их списание, отражает потребность во внешнем финансировании в прогнозном периоде при недостаточности поступлений для покрытия расходов.

Принципы группировки, состав и степень их детализации зависят от специфики деятельности конкретной организации. Это позволяет устанавливать статьи, влияющие на платежеспособность компании, и контролировать отклонения.

Планирование и контроль движения денежных средств на предприятиях, разработка решений по управлению дебиторской и кредиторской задолженностью позволяет обеспечить финансовую устойчивость, платежеспособность и ликвидность баланса.

### ***Бюджет доходов и расходов, его сущность и особенности***

Бюджет доходов и расходов – финансовый план – показывает соотношение всех запланированных доходов от реализации продукции (услуг) со всеми видами расходов, которые предполагается понести организации в плановый период.

Иными словами бюджет доходов и расходов – это документ, показывающий соотношение затрат и результатов финансово-хозяйственной деятельности за определенный плановый (бюджетный) период.

Основная цель бюджета доходов и расходов – показать руководителям предприятия эффективность хозяйственной деятельности каждого структурного подразделения и организации в целом в предстоящий период, установить лимиты (нормативы) основных видов расходов, прибыли, проанализировать и определить резервы формирования и увеличения прибыли, оптимизации налоговых и других отчислений в бюджет, формирования фондов накопления и потребления и т. п.

Составления бюджета доходов и расходов необходимо начинать с разработки прогнозов сбыта и бюджета продаж, затем предстоит определить прямые (переменные) затраты, которые отражаются в трех основных статьях:

а) оплата сырья, товаров, материалов и комплектующих, приобретенных у поставщиков;

б) оплата операционных (производственных, эксплуатационных) расходов непосредственно связанных с ростом или уменьшением объема продаж;

в) расходы на оплату труда основного производственного персонала.

Бюджет доходов и расходов содержит в едином формате план всех прибыльных операций организации и тем самым позволяет проследить влияние операционных и других бюджетов на годовой бюджет прибылей.

Если величина чистой прибыли мала по сравнению с объемом продаж или собственным капиталом, бюджет доходов и расходов пересматривается.

Зарубежные специалисты называют бюджет доходов и расходов бюджетным отчетом о прибылях и убытках. В составе бухгалтерской отчетности в отечественном бухгалтерском финансовом учете предусмотрена форма № 2 аналогичного названия «Отчет о прибылях и убытках». Однако, как отмечено выше, цель составления бюджета доходов и расходов по своему экономическому смыслу совсем иная и его формат определяет не только систему целевых показателей, но и содержание других основных бюджетов.

## **Лекция 8. Стратегическое управление затратами в организациях здравоохранения**

*Элементы стратегического системного подхода в управлении затратами; анализ отраслевой цепочки ценностей; анализ стратегического позиционирования; анализ затратообразующих факторов. Сравнительный*

*анализ парадигм управленческого учета и стратегического управления затратами. Стратегические аспекты анализа отраслевой цепочки ценностей. Методология построения отраслевой цепочки ценностей. Затратообразующие факторы, регулирующие деятельность организаций здравоохранения для построения эффективных экономических, финансовых и организационно-управленческих моделей.*

*Стратегическое управление затратами (СУЗ)* является важной составной частью концепции стратегического менеджмента и представляет собой процесс принятия и осуществления стратегических решений по затратам, центральным звеном которого является стратегический выбор, основанный на сопоставлении собственного ресурсного потенциала организации с возможностями и угрозами внешнего окружения, в котором оно действует. Таким образом, СУЗ выполняет вспомогательные функции при формировании и реализации стратегии хозяйствующего субъекта.

В современных условиях организация может на практике реализовывать множество видов стратегий: производственную, товарную, ценовую и т. п. Однако в основе любой стратегии лежат или должны лежать конкурентные преимущества. **Конкурентное преимущество** – это положение хозяйствующего субъекта на рынке, позволяющее ему преодолевать силы конкуренции и привлекать покупателей. Часто стратегическое управление определяется как управление конкурентными преимуществами.

Таким образом, управление затратами на стратегическом уровне тесно связано с созданием конкурентного преимущества по затратам. Термин «конкурентное преимущество по затратам» хозяйствующего субъекта означает, что совокупные издержки хозяйствующего субъекта при выполнении всех бизнес-функций меньше аналогичных расходов его действительных и потенциальных конкурентов. СУЗ – одно из необходимых условий успешного функционирования хозяйствующего субъекта.

К сожалению, на данный момент абсолютное большинство российских предприятий пока не проявляет особого интереса к проблемам СУЗ, обеспечивая рентабельность продаж за счет высокого уровня отпускных цен. Отчасти это объясняется тем, что в условиях высокого уровня инфляции эффективно управлять затратами практически невозможно.

Однако по мере снижения темпов инфляции стратегия, ориентированная на снижение затрат, становится весьма перспективной для хозяйствующего субъекта, тем более, что в ситуации дезинфляции (снижения темпов инфляции) или дефляции (процесс противоположный инфляции, характеризующийся снижением уровня цен или прекращением их роста), характерной для развитых зарубежных стран, стратегию снижения затрат на 5-10 % провозгласили в качестве основополагающего звена деятельности большинство компаний.

В табл. 1 показаны условия для реализации СУЗ, основные преимущества, которые может получить хозяйствующий субъект, а также

возможные неблагоприятные факторы и последствия, воздействующие на эффективность СУЗ.

Таблица 1

Условия для эффективного СУЗ	Преимущества от реализации СУЗ	Возможные неблагоприятные факторы и последствия, воздействующие на эффективность СУЗ
1 . Есть доступ к источникам дешевого сырья, рабочей силы или другим источникам снижения себестоимости продукции.	1 . Появляется возможность использовать низкие затраты в борьбе за долю рынка, ценовой войны или, наоборот, вести наступательную ценовую политику.	1 . Инфляционный рост затрат, подрывающий способность организации к снижению себестоимости продукции.
2. На рынке преобладает ценовая конкуренция.		2. Изменение предпочтений потребителей, их чувствительности к ценам в пользу качества товаров, услуг и других характеристик.
3. Различия в товарных марках мало значимы для покупателей.	2. Способность организации диктовать цены действует как дополнительный барьер входа в данную отрасль.	3. Появление технологических новинок, которые сводят на нет преимущества по затратам.
4. Спрос на продукцию высоко эластичен по цене и достаточно однороден.		
5. Отраслевая продукция стандартизирована, покупатель может приобрести ее у разных продавцов.	3. Аналогичным образом, возникает барьер для появления товаров - заменителей.	5. Увлечение производством одного вида товара при необходимости обновления всей продукции.

Получить конкурентное преимущество по затратам можно несколькими способами, не только не исключаящими, но и взаимодополняющими друг друга. Данные способы включают стратегический анализ общих затрат, функционально-стоимостной анализ (ФСА) (управление конфигурацией цепочки ценностей предприятия), управление факторами поведения затрат, управление динамикой затрат, управление транзакционными издержками. Рассмотрим подробнее каждый из способов.

### 8.2.1. Стратегический анализ общих затрат

Стратегический анализ общих затрат необходим тогда, когда полные издержки по производству и доведению товара до потребителя представляют собой объект повышения конкурентоспособности хозяйствующего субъекта.

Еще одним методом оценки совокупных затрат, который применяется пока еще только на зарубежных предприятиях, является сравнение общих затрат хозяйствующего субъекта с затратами, отображенными в опытной кривой данной отрасли. В основе понятия опытной кривой лежит предположение, что если предприятие накапливает опыт производства продукции, то его реальные затраты без учета инфляции до начала действия закона убывающей отдачи будут уменьшаться предсказуемыми темпами: при удвоении объема выпуска добавленные затраты на единицу продукции уменьшаются на фиксированный процент (обычно 20-30%), который различен для разных отраслей (рис.2).

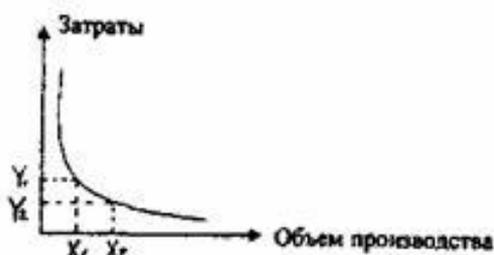


Рисунок 2

Реализация потенциальной возможности снижения затрат по мере роста объема производства зависит от эффективности системы управления затратами хозяйствующего субъекта. Следует отметить, что российские органы статистики публикуют информацию о структуре затрат в целом по промышленности и по ее отдельным отраслям, которая, несомненно имеет важное значение для сравнительного анализа издержек отдельного предприятия. Однако информация об опытных кривых для отдельных отраслей, которая имеется в зарубежных странах с развитой рыночной экономикой, в отечественной системе статистики пока отсутствует.

### 8.2.2. Функционально-стоимостной анализ

Поведение затрат фирмы, а также ее положение относительно затрат конкурентов определяется бизнес-функциями, которые выполняет предприятие в ходе конкуренции в отрасли. Таким образом, с одной стороны, необходимо анализировать затраты в рамках каждой из этих бизнес-функций, а не всего предприятия в целом. С другой стороны, конкурентное преимущество нельзя понять без целостного, системного взгляда на предприятие.

Устранить данное разногласие позволяет концепция «цепочка ценности предприятия», которая позволяет достаточно четко анализировать бизнес-функции хозяйствующего субъекта с системной точки зрения. Ценность представляет собой сумму, которую покупатели готовы заплатить за

продукцию, предлагаемую фирмой, или, другими словами, ценность – это общая выручка, которая отражает цену, установленную на товары или услуги, а также их количество, которое предприятие может продать. Если эта величина превышает затраты на создание ценности, то фирма работает с прибылью, что является целью любой стратегии. Маркетинг, производство, управление, финансы и многие другие бизнес-функции хозяйствующего субъекта играют свою роль в создании ценности и конкурентного преимущества. Все бизнес-функции хозяйствующего субъекта объединены в единый комплекс - «цепочку ценности». Каждая из ее составляющих имеет свою структуру затрат. Поведение затрат часто подвержено влиянию со стороны бизнес-функций как внутри, так и вне фирмы. Концепция ФСА и «цепочки ценности» позволяет достаточно подробно анализировать затраты внутри как отдельной бизнес-функции, так и внутри их совокупности, и эффективно управлять ими на стратегическом уровне.

Общий вид «цепочки ценности» хозяйствующего представлен в табл.3:

Таблица 3

<b>Вспомогательные бизнес-процессы</b>	<b>Управленческая инфраструктура фирмы</b>				
	<b>Управление человеческими ресурсами</b>				
	<b>Развитие технологии</b>				
Основные бизнес-процессы	Запасы Материалы Персонал	Производство	Хранение и распределение продукции	Маркетинг и сбыт	Сопровождающие услуги

Таким образом, весьма эффективным инструментом стратегического управления затратами является анализ и трансформация «цепочки ценности» хозяйствующего субъекта. Часто основная задача здесь связана с организацией отделов маркетинга и сбыта, усовершенствованием инфраструктуры, управлением персоналом на основе общеизвестных принципов управления в условиях рынка.

### 8.2.3. Управление факторами поведения затрат

Поведение затрат зависит от структурных факторов, которые называются *cost drivers* (дословно: двигатели затрат). В русскоязычной аббревиатуре такие структурные факторы называются **факторами поведения затрат (ФПЗ)**. Существует десять главных ФПЗ, а именно: масштаб, обучение, схема использования ресурсов, связи между разными видами деятельности, взаимосвязи между родственными деловыми единицами, интеграция, выбор времени, политика фирмы, место расположения, институциональные факторы.

Часто взаимодействие нескольких ФПЗ определяет поведение затрат данной бизнес-функции. Кроме того, относительная важность данного ФПЗ сильно меняется для разных бизнес-функций. Поэтому никогда какой-нибудь один ФПЗ не будет полностью определять конкурентное положение

фирмы по затратам. Далее рассмотрим подробнее влияние каждого ФПЗ на затраты.

Влияние масштаба на затраты. Как показывает практика, в долгосрочном периоде абсолютное большинство затрат носит переменный характер. Соответственно, поведение затрат будет полностью зависеть от масштаба производства продукции хозяйствующим субъектом. Важно учитывать два аспекта влияния данного ФПЗ на затраты: положительный эффект масштаба и отрицательный эффект масштаба, возникающий вследствие действия закона убывающей отдачи. Положительный эффект масштаба (или эффект экономии) имеет место, когда предприятие может выполнять ту или иную деятельность более эффективно в больших объемах.

Обучение. Затраты, связанные с определенной деятельностью, могут уменьшаться благодаря эффекту обучения, которое приводит к повышению ее эффективности. В число механизмов, приводящих к снижению расходов, входят такие факторы, как оптимизация схемы работ, улучшение расписания; повышение эффективности рабочей силы; модификация продукции, приводящая к облегчению ее производства; процедуры, повышающие интенсивность использования активов; выбор более подходящих для производственного процесса сырья и компонентов. Обучение может также приводить к снижению расходов по строительству заводов, торговых точек и других объектов.

Обучение может передаваться от одной фирмы к другой через поставщиков, консультантов, бывших работников. Это явление называется эффектом перелива.

Схема использования ресурсов. Если с деятельностью связаны значительные постоянные затраты на оборудование, помещения, персонал, тогда ее затраты будут чувствительны к интенсивности использования ресурсов. Различные способы организации данной бизнес-функции могут влиять на характер поведения затрат в зависимости от степени загруженности имеющихся в распоряжении ресурсов.

Схема использования ресурсов частично зависит от внешних условий и поведения конкурентов (особенно их инвестиционной политики), частично от политики самой фирмы в таких областях, как маркетинг выбора ассортимента производимой продукции.

Для многих предприятий переходной экономики характерна слишком высокая численность персонала, получающего фиксированный оклад, но работающего неэффективно. Это существенно ухудшает их схему использования ресурсов. Положение усугубляется экономическим спадом и тем обстоятельством, что работники часто являются акционерами предприятия, влияющими на его политику (результат проведенной приватизации). Кроме того, серьезную проблему представляет широкое распространение неквалифицированного ручного труда в промышленности России.

Связи между различными бизнес-функциями. Затраты, связанные с некоторой деятельностью, часто зависят от того, как выполняются другие

бизнес-функции. Это значит, что поведение затрат в данной деятельности может быть понято только после анализа связей этой деятельности с другими бизнес-функциями.

Когда бизнес-функции хозяйствующего субъекта связаны между собой, то существует возможность уменьшения их суммарных затрат путем изменения одной из них. Возможна даже ситуация, когда увеличение расходов на одну бизнес-функцию приводит к общему снижению затрат.

Взаимосвязи между родственными бизнес-единицами. Важнейшей разновидностью таких взаимосвязей является разделение той или иной деятельности между деловыми единицами. Такие виды деятельности, как обработка заказов, организация сбыта, маркетинг, могут быть распределены между несколькими бизнес-единицами компании. Это распределение может повысить эффективность данной бизнес-функции за счет увеличения ее масштаба, более быстрого движения затрат фирмы вниз по кривой обучения или оптимизации схемы использования ресурсов фирмы. Другая форма взаимосвязи - использование одного know how в разных областях бизнеса компании. Эта взаимосвязь может привести к снижению затрат, если бизнес-функции в деловых единицах, использующих know-how, подобны если наличие know-how имеет большое значение для повышения эффективности этой деятельности.

Однако создание взаимосвязей между бизнес-единицами всегда сопряжено с затратами, которые необходимо сравнивать с потенциальными выгодами от их использования.

Интеграция. Интеграция может уменьшить затраты по следующим причинам: во-первых, она избавляет фирму от необходимости расходов по снабжению, транспортировке и другим бизнес-функциям, связанным с рынком. Во-вторых, интеграция уменьшает рыночную власть поставщиков или покупателей. В-третьих, интеграция может создать условия для непрерывного производства, которое приводит к экономии затрат за счет устранения дорогостоящих производственных этапов (например, разогрева стального проката при направлении его в цех металлообработки).

Интеграция также может привести и к росту затрат из-за недостаточно гибкого управления; дороговизны выполнения данной деятельности внутри предприятия по сравнению с независимыми поставщиками; из-за отсутствия мотивации для повышения эффективности деятельности по причине отсутствия выбора между поставщиками; из-за повышения выходных барьеров из отрасли. Часто оптимальным решением может стать дезинтеграция.

Выбор времени. Часто на затраты фирмы в той или иной деятельности влияет время ее выхода на рынок со своей продукцией. Предприятие может получить преимущество благодаря более раннему или, наоборот, более позднему, чем у конкурентов началу своей деятельности в определенной области бизнеса.

Выбор времени может быть важен для затрат предприятия не только с точки зрения выхода на рынок, но и с точки зрения циклических колебаний

деловой конъюнктуры. Здесь возможна стратегия покупки основных средств и других активов в период спада деловой активности по минимальным ценам (как это делают финансовые группы в России в настоящее время). Однако при этом необходимо иметь в виду, что данное преимущество может оказаться недолговечным, если фирме придется осуществлять обновление своих фондов в условиях экономического роста. Это может привести к ухудшению конкурентного положения по затратам.

Политика фирмы. Выбор политики в определенной области деятельности фирмы отражает ее стратегию и поэтому часто является следствием компромисса между снижением затрат и дифференциацией, сознательно принимаемого предприятием. При этом выбор не зависит от других ФПЗ. Наибольшее значение для затрат имеет политика фирмы в следующих областях:

- конструкция и характеристики продукции;
- разнообразие ассортимента;
- уровень сопровождающих услуг;
- политика формирования бюджета на маркетинг и развитие технологий;
- время поставки готовой продукции;
- категории обслуживаемых клиентов (например, крупные или мелкие);
- используемые посредники (например, многочисленные мелкие или небольшое число крупных);
- выбор технологии производства независимо от масштаба, времени или других ФПЗ;
- требования, предъявляемые к сырью, материалам и другим входным ресурсам, приобретаемым со стороны;
- заработная плата и льготы, предоставляемые персоналу предприятия, по сравнению со средним уровнем в отрасли;
- политика управления персоналом, включая наем, подготовку и мотивацию работников;
- процессы оперативного управления производством, ремонтом, продажами другими бизнес-функциями.

Местоположение. Данный фактор может влиять на затраты различными путями: за счет стоимости рабочей силы в регионе, наличия квалифицированных управленческих кадров и специалистов в научных областях, наличия источников сырья, энергии и т. д. Кроме того, климат, культурные нормы и потребительские вкусы зависят от местоположения. Причем они влияют не только на потребность в том или ином товаре, но и на способ выполнения бизнес-функции (например, виды льгот персоналу частично определяются местными обычаями).

Институциональные факторы. Институциональные факторы включают в себя правительственное регулирование, налоговую и финансовую политику, деятельность профсоюзов, таможенное законодательство и т.д.

В условиях экономики в России этот фактор поведения затрат превосходит по значению все предыдущие. Объясняется это отсутствием или противоречивостью правовой базы во многих областях деятельности фирмы и, как следствие, непредсказуемостью и субъективизмом многих решений властей разных уровней.

### 8.3. Управление динамикой затрат

Помимо анализа поведения затрат в определенный момент времени компания должна учитывать их динамику, то есть их эволюцию во времени, обусловленную действием факторов, не зависящих от стратегии фирмы. Эти факторы проявляют себя по мере того, как предприятие растет или изменяются условия ведения бизнеса в отрасли. Наиболее распространенные **факторы динамики затрат** таковы.

Рост области бизнеса. Рост отрасли может влиять на объемы закупок предприятия и, таким образом, на стоимость приобретаемых ресурсов. В некоторых отраслях рост приводит к нарушению баланса между спросом и предложением, которое влечет за собой рост затрат на приобретение необходимых ресурсов. В то же время рост некоторых отраслей может привести к повышению эффективности работы поставщиков за счет увеличения объемов выпускаемой ими продукции и, как следствие, к снижению затрат фирм при закупках. Рост отрасли также может создавать предпосылки для экономии масштаба, делая возможным внедрение новых технологий в различных видах деятельности внутри цепочки ценности (например, создание компьютеризированной системы обработки заказов).

Различная чувствительность к масштабу. Изменение объемов продаж может кардинально изменить соотношение затрат между разными бизнес-функциями хозяйствующего субъекта, если они имеют различную чувствительность к масштабу. Например, затраты на создание программного обеспечения и know-how в таких областях бизнеса, как производство компьютеров, видеоигры, телекоммуникации, все более растут по сравнению с затратами на производство механической части, которые в большей степени зависят от масштаба производства и обучения. Аналогичное явление может произойти, когда изменяется соотношение затрат фирм-конкурентов, имеющих цепочки ценности с различной чувствительностью к масштабу.

Различная скорость обучения. Соотношение затрат для разных бизнес-функций может изменяться, если обучение в них происходит с разной скоростью. Чем быстрее происходит обучение, тем меньшая доля затрат приходится на данную бизнес-функцию с течением времени.

Различная скорость технологического прогресса. Технологические нововведения, происходящие с различной скоростью, также могут повлиять на соотношение затрат в различных бизнес-функциях.

Различный уровень инфляции издержек. Инфляция издержек для главных бизнес-функций хозяйствующего субъекта часто имеет разные значения, что со временем может существенно изменить структуру его затрат. Различие в уровнях инфляции может превратить маловажный вид деятельности предприятия в фактор исключительной стратегической значимости. Например, на предприятиях переходной экономики стремительно растут затраты таких бизнес-функций, как маркетинг и сбыт (особенно заработная плата специалистов), что заставляет руководство данных компаний - обращать все более пристальное внимание к этим областям управления.

**Старение.** Стареющие основные средства и рабочая сила повышают затраты. Устаревшее оборудование требует дополнительных расходов на ремонт и страховку, а более зрелые работники обычно получают более высокую заработную плату и больший объем льгот. Для предприятий переходной экономики оба этих фактора представляют серьезную проблему, поскольку, во-первых, многие из них оснащены устаревшим оборудованием и, во-вторых, в силу тенденции старения населения стран с переходной экономикой возрастной уровень их персонала достаточно высок.

**Рыночная корректировка.** Действие рынка часто устраняет или уменьшает различия в затратах на приобретение ресурсов между предприятиями, которые основаны на более выгодных условиях покупки товаров или услуг отдельными фирмами. Данное явление имело массовый характер в начальный период формирования рыночной экономики в бывших социалистических странах, а также лежало в основе создания огромного числа товарных бирж России в 1991-1993 гг. Однако со временем появлялось все больше таких предприятий, а цены на ресурсы стремительно приближались к рыночным. В результате деятельность по перепродаже перестала быть прибыльной, и товарные биржи в России практически прекратили свое существование.

Таким образом, умение предприятия рано понять закономерности динамики затрат может принести ему значительное преимущество, если оно направит свои усилия на совершенствование тех бизнес-функций, которые в перспективе будут определять конкурентное положение в отрасли, но в настоящий момент не привлекают внимания конкурентов.

### ***Управление транзакционными издержками***

В современном мире хозяйствующие субъекты затрачивают огромные усилия по поиску для себя такого положения, которое бы в наибольшей степени соответствовало их интересам. В связи с этим возникают издержки обмена, или транзакционные издержки. Хотелось бы отметить, что проблемы транзакционных издержек достаточно подробно рассмотрены в рамках

современной институциональной теории такими исследователями, как Р. Коуз, К. Эрроу, О. Уильямсон, Д. Норт, А. Н. Олейник. Так, К. Эрроу определял транзакционные издержки как «издержки эксплуатации экономической системы». К ним он относил информационные и коммуникационные затраты взаимодействия, которые включают издержки по недопущению посторонних лиц к использованию данного блага, издержки, связанные с обменом информацией, включая передачу и получение информации об условиях совершения сделок, издержки неравновесности или альтернативного распределения ресурсов.

В классификации транзакционных издержек можно выделить две группы:

- предварительные (ex ante)
- окончательные (ex post) транзакционные издержки.

К предварительным издержкам относятся:

- Различного рода затраты по поиску выгодных деловых связей (партнеров, инвесторов, клиентов).
- Издержки ведения переговоров и заключения контрактов.
- Затраты на оплату услуг посредников.
- Затраты на обеспечение гарантий осуществления сделки.

К окончательным транзакционным издержкам можно отнести:

- Адаптивные затраты на непредвиденные события.
- Судебные издержки по устранению контрактных несогласий.
- Издержки разрешения конфликта в несудебных структурах.
- Затраты точного выполнения контрактных обязательств.

При высокой степени согласованности различных структур бизнес-системы транзакционные издержки стремятся к минимуму, однако для современных экономических отношений, наоборот, характерна высокая степень специализации и локализации деловых связей, в этой ситуации согласованность структур снижается и наблюдается рост транзакционных издержек. Часто для их снижения хозяйствующими субъектами используются нестандартные модели экономической организации, в частности, такие, как дискриминация групп потребителей и территорий распространения товаров, навязывание принудительного ассортимента, связанные контракты, франчайзинг и т. п.

Однако не всегда такие меры могут благотворно сказаться на деятельности хозяйствующего субъекта. На наш взгляд, одним из наиболее важных факторов, оказывающих влияние на рост транзакционных издержек, является недостаток информации. В условиях недостатка информации, администрация предприятия не может быть уверена, что не переплачивает за приобретаемые ресурсы, товары или услуги, а также в том, что получает реальную цену за продукцию. С целью удешевления операций по поиску

различных альтернатив снижения транзакционных издержек хозяйствующего субъекта, целесообразнее всего подключиться к информационным системам различного уровня. На глобальном уровне такой информационной системой является Интернет. В результате становится возможным с гораздо меньшими затратами охватить поиском гораздо большие области допустимых хозяйственных решений, вплоть до глобальных решений.

### ***Проблемы, характерные для процесса стратегического управления затратами***

Многие фирмы, работающие в условиях переходной экономики, не всегда понимают возможности улучшения их конкурентного статуса, которые им представляются при управлении затратами. Проблемы предприятий в этой области часто связаны с типичными ошибками, которые они допускают в ходе оценки и улучшения своей позиции по затратам.

Наиболее распространенная ошибка менеджеров состоит в убеждении, что больший удельный вес в структуре общих затрат предприятия занимают затраты на производство и связанные с ним бизнес-функции. При этом упускается из виду то обстоятельство, что такие бизнес-функции, как маркетинг, сбыт, сопровождающие услуги, инфраструктура, НИОКР требуют не меньших, если не больших, расходов. Данная проблема часто может усугубляться концентрацией внимания на бизнес-функциях, связанных исключительно с прямыми затратами, таких, как основное производство или сборка. При этом бизнес-функции, связанные преимущественно с косвенными расходами, например, ремонт и наладка оборудования, вовсе не учитываются. В современных условиях, когда наблюдается неуклонный рост доли косвенных расходов в структуре совокупных затрат хозяйствующих субъектов, актуальность данной проблемы бесспорна.

Другая проблема связана с недостаточным вниманием, уделяемым менеджерами предприятий снабжению. Анализ затрат в отделах снабжения часто сосредоточен исключительно на закупочной цене сырья и материалов, а связи между качеством приобретаемых товаров и услуг и другими видами деятельности в цепочке ценности игнорируются. При этом работа по снабжению доверяется людям, имеющим слишком низкую квалификацию либо мотивацию для того, чтобы они могли способствовать снижению расходов.

Неспособность распознать и использовать связи между бизнес-функциями представляет собой следующую проблему для предприятий переходной экономики. Особенно это касается связей с поставщиками, а также связей между деятельностью по улучшению качества, контролем и сопровождающими услугами. Справедливости ради здесь необходимо заметить, что на возможность использования связей предприятия с поставщиками отрицательно влияют явления, связанные с неустоявшимся характером рыночных отношений, как неплатежи, распространенность бартера при расчетах и т. д. Однако неспособность увидеть связи между бизнес-

функциями часто происходит из идеологии менеджеров, воспитанных на принципах директивной экономики. Это приводит к таким ошибкам, как стремление пропорционально снизить затраты во всех подразделениях компании, даже если увеличение расходов в некоторых отделах может привести к снижению суммарных затрат фирмы.

Четвертая проблема тесно связана с предыдущими. Она состоит в том, что менеджеры часто стремятся снижать затраты не изменяя существующую структуру бизнес-функций. Это особенно актуально для предприятий переходной экономики, успешная реструктуризация которых зачастую предполагает принципиальное изменение цепочки ценности. При этом достигается совершенно иной уровень затрат.

Неправильная диагностика факторов поведения затрат и закономерностей их действия приводит к целой группе проблем. Во-первых, непонимание того, какие ФПЗ лежат в основе преимущества по затратам, может привести к ухудшению конкурентной позиции фирмы.

Во-вторых, предприятия часто пытаются снизить расходы противоречащими друг другу способами. Например, пытаясь добиться эффекта экономии масштаба, фирма стремится увеличить долю рынка с помощью политики расширения ассортимента продукции. В этом случае ФПЗ действуют в противоположных направлениях, поэтому фирме необходимо согласиться на некий компромисс.

В-третьих, фирма может невольно субсидировать один вид деятельности за счет другого, если она не различает сегментов, в которых затраты ведут себя по-разному. Часто этому способствует система начисления затрат в бухгалтерском учете, которая не учитывает всех различий в затратах между товарами, покупателями, регионами и т. д. В результате компания может установить слишком высокую цену на один вид товара, одновременно занижая цены на другую продукцию.

И, наконец, последняя проблема, связанная с управлением затратами, состоит том, что снижение расходов фирмы может повлиять на дифференциацию. Поэтому для тех бизнес - функций, которые влияют на дифференциацию, предприятие часто сталкивается с необходимостью сделать выбор: либо отказаться от преимуществ, связанных с уникальностью фирмы, либо согласиться с дополнительными расходами.

## **Лекция 9. Мероприятия по снижению затрат в организациях здравоохранения и их эффективность**

*Этапы анализа структуры затрат. Разработка мероприятий по снижению затрат согласно схеме: статья затрат должна составлять больше 1 % от всех издержек производства; для получения 80 % эффекта необходимо проанализировать издержки, которые составляют около 20 % всех затрат. Мероприятия по снижению затрат в организациях здравоохранения*

Издержки являются неотъемлемой частью любого бизнеса, без них предприятие не сможет ни развиваться, ни просто работать. Однако для обеспечения рентабельности требуется, чтобы расходы были эффективными, то есть каждый потраченный рубль приносил прибыль. Поставив перед собой такую цель, руководитель сможет уберечь свою компанию от непроизводительных затрат. Однако не каждый гендиректор видит оптимальные способы снижения расходов.

### Три основных принципа работы, которые помогут избежать ненужных затрат

#### **Планирование**

Некоторые директора ошибочно считают, что *снижение расходов на предприятии* произойдет, если они начнут строго контролировать расходование денег, которые уже есть на счету. При этом совсем не уделяется внимание тому, откуда эти деньги на счете берутся. Если управлять только платежами, вскоре на предприятии начнется хронический дефицит средств, а если активно привлекаются кредиты, то не за горами и банкротство. *Эффективность снижения затрат* зависит от того, как ведется учет и расходов, и доходов. Причем обе эти статьи нужно планировать заранее. Желательно, чтобы у руководителя перед глазами всегда были намеченные объемы доходов и расходов с разбивкой на месяцы, кварталы, годы. Некоторые инвестиционные проекты могут в краткосрочной перспективе показаться затратными, а в долгосрочной – очень выгодными.

#### **Контроль**

Руководитель должен иметь на руках объективную, а не приукрашенную, информацию о своем предприятии. Возможность контролировать затраты появляется с того момента, когда они начинают учитываться. На многих предприятиях разработана следующая ***стратегия снижения затрат***:

1. Создается отдел по сокращению издержек, его сотрудники:
  - изучают, факторы, влияющие на затраты;
  - проверяют соответствие технологических процессов нормам, которые закладывались еще в период проектирования предприятия;
  - рассчитывают оптимальную нагрузку производственных цехов;
  - выясняют причины перерывов в работе;
  - контролируют наличие сбоев при отгрузке или приемке товаров;
  - выявляют затаривание склада и т.п.
2. Затем происходит *анализ и оптимизация расходов*, то есть сотрудники намечают программу сокращения выявленных затрат, а руководитель рассматривает ее и утверждает. Пунктами такой программы

могут стать: централизованная закупка основного сырья, более эффективная работа с клиентами и т.п.

### ***Дисциплина***

Все стратегии снижения затрат утверждаются руководителем, они находят свое отражение в бюджете предприятия. Нарушать принятые решения можно только в исключительных случаях. За соблюдением этого правила должны отвечать финансовые службы. В их обязанность входит следить за обоснованностью расходов и отсекал ненужные траты. Жесткая финансовая дисциплина должна подтверждаться приказом руководителя, в котором указано, что решение о расходах принимает одно или несколько назначенных директором ответственных лиц.

## ***Три пути оптимизации расходов***

### ***Экспресс-сокращение***

При этом способе борьбы с затратами, нужно немедленно прекратить оплачивать расходы по некоторым статьям. Для этого анализируются все пути оптимизации расходов и выясняются возможные последствия. Затраты по значимости делятся на:

1) Высокоприоритетные – это покупка сырья, выдача зарплат основным работникам и т.п. Без таких затрат предприятие остановит свою деятельность.

2) Приоритетные – расходы на рекламу, оплата мобильной связи сотрудникам и др. Приостановка финансирования этих статей приведет к сбоям в работе компании.

3) Допустимые – санаторное лечение и другие льготы для сотрудников. Финансирование желательно, но не обязательно сохранять, особенно, если у предприятия нет свободных средств.

4) Ненужные – например, оплата отдыха руководителю. На работе предприятия никак не скажется прекращение финансирования ненужных затрат.

Если выбрана *экспресс-стратегия снижения затрат*, то прекращается финансирование последней категории, резко ограничиваются расходы по третьей. Нежелательно сокращать расходы по первым двум категориям.

### ***Быстрое снижение расходов на предприятии***

1) Экономия на сырье и материалах. Пути оптимизации расходов по этой, самой затратной, статье могут быть разными. Наиболее эффективный – пересмотр договоров с поставщиками. Сотрудничайте с крупными компаниями, которые могут предложить более низкие цены и отсрочки по платежам.

2) Анализ и оптимизация затрат на транспорт, телекоммуникации, электроэнергию. Если направлением деятельности компании не является

оказание транспортных услуг, то можно отдать транспортный цех на аутсорсинг. Также нужно рассмотреть возможность сокращения автопарка и обратиться в логистическую компанию, которая поможет свести к минимуму расходы на транспорт.

Самые распространенные способы снижения расходов на электроэнергию: контроль расхода энергии, ограниченное освещение в темное время суток, переход на энергосберегающее освещение и оборудование.

Затраты на коммуникации сократятся, если уменьшить список работников, пользующихся оплачиваемой предприятием мобильной связью. Уменьшите количество телефонов с выходом на межгород, ограничьте интернет-доступ, договоритесь с крупным телекоммуникационным оператором о пакетном обслуживании.

3) Сокращение персонала и фонда оплаты труда. Рассмотрите необходимость некоторых отделов. Эффективности снижения затрат способствует динамичное развитие аутсорсинга и фриланса. Многие функции компании можно передать сторонним компаниям и специалистам. Кроме того, различные рекрутинговые организации позволяют сократить неквалифицированный персонал. Например, техничку можно «арендовать» несколько раз в неделю на пару часов. Более демократичный способ снижения расходов – сократить заработную плату, но предоставить работникам социальные льготы: бесплатное питание, расширенную медицинскую страховку и т.п.

### ***Систематическое сокращение***

1) Управление инвестициями. Инвестиции в покупку нового оборудования и во внедрение современных технологий необходимы предприятию для сохранения его конкурентных преимуществ. Но принимая решение о вложении средств в какой-либо проект, не стоит забывать о ранее поставленной задаче – увеличение эффективности снижения затрат. Инвестиционные проекты должны проходить строгий отбор. Сначала подразделение, которому необходим проект, должно обосновать его целесообразность. Затем желательно пригласить независимых экспертов, которые произведут технико-экономический расчет и помогут отобрать из нескольких предложений самое перспективное и выгодное.

2) Управление закупками заключается в систематическом поиске выгодных поставщиков.

3) Управление бизнес-процессами. В этой работе мешают стереотипы, сложившиеся со времен СССР. Большинство из сегодняшних технических специалистов на вопрос: как добиться снижения расходов на предприятии, ответят: купить новое производительное оборудование. Между тем, бизнес-процессы давно претерпели революционные изменения. Для *эффективности снижения затрат* некоторые предприятия применяют технологию «бережливого производства» (lean thinking). Суть состоит в том, что расходы

оцениваются с точки зрения клиента: согласится ли он их оплачивать. Покупатель не стал бы оплачивать брак и переделки, перепроизводство, перемещение товаров, запасы, ожидания и т.п. Тем не менее, эти операции имеют ценность, значит, расходы на них нужно сокращать или вовсе избавляться от тех процессов, которые не одобрил бы потребитель.

### *Десять правил борьбы с затратами*

1) Не стремитесь «убить» затраты, их нужно сделать «послушными», то есть научиться управлять расходами. В некоторых случаях их полезно увеличить.

2) «Правило эффективности» - каждая единица затрат должна приносить максимальный результат, или - для достижения результата, нужно затраты свести к минимуму.

3) Затраты возникают, как при любом действии, так и при бездействии.

4) Не нужно быть максималистом. Даже минимальное снижение расходов или удержание их на прежнем уровне является хорошим результатом.

5) На пути оптимизации расходов не бывает мелочей. Смиритесь с тем, что вас будут называть занудой и параноиком. Требуйте от сотрудников экономить бумагу, электричество, воду и т.д. Привыкнув экономить по мелочам, подчиненные начнут аккуратно относиться к масштабным затратам.

6) Расходы невозможно снизить, не потратив на это ни копейки.

7) Бывают полезные затраты, которые могут уберечь от больших потерь (страхование, охрана, повышение качества).

8) Анализ и оптимизация затрат - это гонка без финиша. У этой работы нет даты окончания, она является ежедневной, планомерной, рутинной.

9) Борьба с затратами должны все сотрудники, но перед каждым нужно поставить индивидуальную «боевую» задачу.

10) Выходя на «тропу войны» с лишними расходами, вооружитесь карандашом, бумагой, калькулятором и недоверием. Любая подмеченная неэффективность или мелькнувшая в голове идея по ее устранению должны храниться не в памяти, а на бумаге. Не верьте сотрудникам, которые не подкрепляют свои слова цифрами, а если подкрепляют, то цифры нужно проверить. В борьбе с лишними затратами побеждают параноики.

**ПЯТИГОРСКИЙ МЕДИКО-ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ**  
– филиал федерального государственного бюджетного образовательного  
учреждения высшего образования  
**«ВОЛГОГРАДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ МЕДИЦИНСКИЙ**  
**УНИВЕРСИТЕТ»**  
Министерства здравоохранения Российской Федерации

**ФОНД ОЦЕНОЧНЫХ СРЕДСТВ**  
**ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЯ ТЕКУЩЕГО КОНТРОЛЯ УСПЕВАЕМОСТИ И**  
**ПРОМЕЖУТОЧНОЙ АТТЕСТАЦИИ ОБУЧАЮЩИХСЯ**  
**ПО ДИСЦИПЛИНЕ УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ**  
**ЗДРАВООХРАНЕНИЯ**

Направление подготовки: **38.03.02 «Менеджмент» (уровень бакалавриата)**

Пятигорск, 2020

### **РАЗРАБОТЧИКИ:**

Доцент кафедры экономики и организации здравоохранения и фармации, канд. экон. наук, Сергеева Е.А.

### **РЕЦЕНЗЕНТ:**

Доцент кафедры экономики, финансов и права федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» Филиал в г. Пятигорске, кандидат экономических наук, доцент Емельянова Ирина Николаевна

**В рамках дисциплины формируются следующие компетенции, подлежащие оценке настоящим ФОС:**

– владением навыками количественного и качественного анализа информации при принятии управленческих решений, построения экономических, финансовых и организационно-управленческих моделей путем их адаптации к конкретным задачам управления (ПК-10)

– умением применять основные принципы и стандарты финансового учета для формирования учетной политики и финансовой отчетности организации, навыков управления затратами и принятия решений на основе данных управленческого учета (ПК-14)

### **1. ВОПРОСЫ ДЛЯ ТЕКУЩЕГО КОНТРОЛЯ УСПЕВАЕМОСТИ И ПРОВЕРЯЕМЫЕ КОМПЕТЕНЦИИ**

<b>№</b>	<b>Вопросы для текущего контроля успеваемости студента</b>	<b>Проверяемые компетенции</b>
	<b>Тема 1. Предмет и метод курса «Управление затратами в организациях здравоохранения»</b>	ПК-10; ПК-14
1.	Что является затратами организации и на какие группы они подразделяются в зависимости от времени их осуществления?	ПК-10; ПК-14
2.	В каких целях необходимо управление затратами?	ПК-10; ПК-14
3.	Каковы преимущества организаций, использующих современный подход к управлению затратами?	ПК-10; ПК-14
4.	Какие затраты относятся на издержки производства и обращения?	ПК-10; ПК-14
5.	Каковы общие правила отнесения затрат на издержки производства и обращения?	ПК-10; ПК-14
6.	Как организуется планирование и контроль на фирме?	ПК-10; ПК-14
7.	Каково назначение, цели и организация бухгалтерского и управленческого учета?	ПК-10; ПК-14
8.	Какие элементы включает в себя система управления	ПК-10; ПК-14

	затратами на фирме?	
9.	В каких подразделениях фирмы реализуются система управления затратами?	ПК-10; ПК-14
10.	Дайте характеристику центров ответственности.	ПК-10; ПК-14
	<b>Тема 2. Сущность категорий: издержки, затраты, расходы для принятия управленческих решений</b>	ПК-10; ПК-14
1.	Каковы содержание и базовые принципы организации управленческого учета в организациях?	ПК-10; ПК-14
2.	Почему необходим управленческий учет для успешного функционирования организаций?	ПК-10; ПК-14
3.	С помощью каких параметров можно описать организацию управленческого учета на предприятии (в организации)?	ПК-10; ПК-14
4.	Какую роль играют построение предприятия и его структура управления для организации управленческого учета?	ПК-10; ПК-14
5.	Что является центрами возникновения затрат?	ПК-10; ПК-14
6.	Как взаимосвязаны центры возникновения затрат и центры ответственности?	ПК-10; ПК-14
7.	Как классифицируются центры ответственности?	ПК-10; ПК-14
8.	Какие условия необходимы для организации центров рентабельности?	ПК-10; ПК-14
9.	Наличие каких процессов охватывает система контроля затрат?	ПК-10; ПК-14
10.	Что означает понятие «объект учета затрат»?	ПК-10; ПК-14
11.	Назовите объекты учета затрат. Чем обуславливается выбор объекта учета затрат?	ПК-10; ПК-14
12.	Что является некоммерческой организацией?	ПК-10; ПК-14
13.	Каков подход к составлению финансового плана некоммерческой организации?	ПК-10; ПК-14
14.	Какой состав доходной и расходной частей финансового плана некоммерческой организации?	ПК-10; ПК-14
15.	Как производится фактическое списание расходов некоммерческих организаций?	ПК-10; ПК-14
	<b>Тема 3. Затраты, формирующие себестоимость продукции, работ, услуг, их классификации. Виды затрат в здравоохранении</b>	ПК-10; ПК-14
1.	Для каких целей осуществляется классификация затрат? Что положено в основу классификационных признаков?	ПК-10; ПК-14
2.	Какие группировки затрат являются первичными?	ПК-10; ПК-14
3.	Как затраты группируются по элементам для целей финансового и управленческого учета?	ПК-10; ПК-14
4.	Как традиционно в управленческом учете называется группировка затрат по экономическим элементам и её	ПК-10; ПК-14

	роль в управлении затратами в организации?	
5.	По какой методике рассчитываются материально-энергетические элементы затрат?	ПК-10; ПК-14
6.	Как рассчитываются амортизационные отчисления?	ПК-10; ПК-14
7.	Какие расходы формируют элемент «Прочие денежные расходы»?	ПК-10; ПК-14
8.	По каким правилам расходы относятся к прочим расходам?	ПК-10; ПК-14
9.	На какие группы по целевым признакам можно распределить все текущие затраты?	ПК-10; ПК-14
10.	Какие затраты связывают с функционированием основного производства?	ПК-10; ПК-14
11.	Какие затраты необходимы для осуществления общеуправленческих целей?	ПК-10; ПК-14
12.	Какие затраты относятся на затраты по реализации продукции (работ, услуг)?	ПК-10; ПК-14
13.	Какие затраты относятся к переменным и условно-постоянным? Для чего необходима такая группа затрат?	ПК-10; ПК-14
14.	Какие затраты относятся к основным и накладным расходам? Для каких целей используется данная группа затрат?	ПК-10; ПК-14
15.	Как в процессе управления затратами используется их деление на простые и комплексные?	ПК-10; ПК-14
16.	Какую роль в процессе управления затратами отводят их делению на прямые и косвенные?	ПК-10; ПК-14
17.	Какие затраты обусловлены функционированием обслуживающих производств и хозяйств?	ПК-10; ПК-14
18.	Из каких групп расходов состоят расходы по управлению производством?	ПК-10; ПК-14
19.	Какие затраты связаны с функционированием аппарата управления организациями?	ПК-10; ПК-14
20.	Какие затраты, кроме текущих издержек, учитываются в целях уменьшения налогооблагаемой прибыли и получения окончательного финансового результата?	ПК-10; ПК-14
	<b>Тема 4. Распределение затрат и калькулирование себестоимости. Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения</b>	ПК-10; ПК-14
1.	В чем состоят права и задачи организаций, функционирующих в рыночной экономике при построении внутрипроизводственного управления затратами?	ПК-10; ПК-14
2.	При помощи какой группы затрат осуществляется их распределение по центрам возникновения затрат?	ПК-10; ПК-14
3.	Каков принцип расчета полных затрат при организации центров рентабельности?	ПК-10; ПК-14
4.	Почему при распределении затрат по центрам ответственности и центрам рентабельности возникает необходимость в составлении смет общепроизводственных расходов и общехозяйственных	ПК-10; ПК-14

	расходов?	
5.	Каков состав расходов в сметах общепроизводственных и общехозяйственных?	ПК-10; ПК-14
6.	Каковы классификационные группы затрат, выполняемые на основе статей калькуляции?	ПК-10; ПК-14
7.	Какие методы учета и планирования затрат применяются на российских предприятиях?	ПК-10; ПК-14
8.	В каких условиях применяется попроцессный метод управления затратами?	ПК-10; ПК-14
9.	В каких условиях применяется позаказный метод управления затратами?	ПК-10; ПК-14
10.	Из каких этапов работ состоит процесс отнесения затрат на заказ?	ПК-10; ПК-14
11.	Каким образом относятся затраты на заказ?	ПК-10; ПК-14
12.	Какие производственные условия необходимы для использования попередельного метода управления затратами?	ПК-10; ПК-14
13.	Какие методы управления затратами используются в производственных переделах?	ПК-10; ПК-14
14.	Каковы особенности нормативного способа управления затратами?	ПК-10; ПК-14
15.	От каких факторов зависит выбор базы распределения накладных расходов в позаказном методе калькуляции?	ПК-10; ПК-14
16.	Опишите объекты учета и цели распределения затрат при производстве нескольких продуктов.	ПК-10; ПК-14
17.	Опишите объекты учета и цели распределения затрат вспомогательных и обслуживающих подразделений.	ПК-10; ПК-14
18.	Охарактеризуйте особенности методов прямого и пошагового распределения затрат.	ПК-10; ПК-14
	<b>Тема 5. Методы управления затратами в российском варианте, системах стандарт-кост, директ-костинг, таргет-кост, кайзен-кост и принятие решений на основе данных управленческого учета</b>	ПК-10; ПК-14
1.	Как используют классификационные группировки затрат на основе статей калькуляции для построения системы «директ-костинг»?	ПК-10; ПК-14
2.	Какие взаимосвязи изучаются в результате применения системы «директ-костинг»?	ПК-10; ПК-14
3.	Опишите методы разработки нормативов для системы управления затратами.	ПК-10; ПК-14
4.	В чем состоит сущность метода управления по отклонениям?	ПК-10; ПК-14
5.	Охарактеризуйте особенности учета затрат системы «директ-костинг».	ПК-10; ПК-14
6.	Опишите соотношения объема продукции, затрат и прибыли в точке безубыточности. Как можно использовать эти соотношения?	ПК-10; ПК-14
7.	В чем состоит преимущество маржинального подхода в процессе управления затратами?	ПК-10; ПК-14

8.	Исключает ли маржинальный подход к управлению затратами использование традиционного метода, если нет, то почему?	ПК-10; ПК-14
9.	Что означает точка безубыточности (равновесия)?	ПК-10; ПК-14
10.	Что означает маржинальный доход??	ПК-10; ПК-14
	<b>Тема 6. Анализ и принятие краткосрочных управленческих решений на основе данных управленческого учёта</b>	ПК-10; ПК-14
1.	Опишите методы разработки нормативов для системы управления затратами.	ПК-10; ПК-14
2.	Опишите соотношения объема продукции, затрат и прибыли в точке безубыточности. Как можно использовать эти соотношения?	ПК-10; ПК-14
3.	В чем состоит преимущество маржинального подхода в процессе управления затратами?	ПК-10; ПК-14
4.	Исключает ли маржинальный подход к управлению затратами использование традиционного метода, если нет, то почему?	ПК-10; ПК-14
5.	Что означает точка безубыточности (равновесия)?	ПК-10; ПК-14
6.	Что означает маржинальный доход?	ПК-10; ПК-14
7.	Как и с какой целью рассчитывается операционный рычаг?	ПК-10; ПК-14
8.	Как устанавливается запас финансовой прочности?	ПК-10; ПК-14
9.	Как воздействуют условно-постоянные затраты на уровень предпринимательского риска?	ПК-10; ПК-14
10.	Как эффективное управление затратами способствует минимизации предпринимательских рисков?	ПК-10; ПК-14
	<b>Тема 7. Планирование и бюджетирование. Организация управления затратами в организациях здравоохранения</b>	ПК-10; ПК-14
1.	Дайте характеристику основных функций контроллинга	ПК-10; ПК-14
2.	Опишите назначение и взаимосвязь стратегического и оперативного контроллинга.	ПК-10; ПК-14
3.	В чем состоит значение бюджета для оперативного и стратегического контроллинга?	ПК-10; ПК-14
4.	Назовите принципы бюджетирования.	ПК-10; ПК-14
5.	Назовите параметры бюджетов (бюджетных планов), по которым могут возникать отклонения.	ПК-10; ПК-14
6.	Опишите виды отклонений и возможные способы их анализа	ПК-10; ПК-14
7.	Как эффективное управление затратами способствует минимизации предпринимательских рисков?	ПК-10; ПК-14
	<b>Тема 8. Стратегическое управление затратами в организациях здравоохранения</b>	ПК-10; ПК-14

1.	Опишите назначение и взаимосвязь стратегического и оперативного контроллинга.	ПК-10; ПК-14
2.	В чем состоит значение бюджета для оперативного и стратегического контроллинга?	ПК-10; ПК-14
3.	В чем состоят права и задачи организаций, функционирующих в рыночной экономике при построении внутрипроизводственного управления затратами?	ПК-10; ПК-14
4.	При помощи какой группы затрат осуществляется их распределение по центрам возникновения затрат?	ПК-10; ПК-14
5.	Каков принцип расчета полных затрат при организации центров рентабельности?	ПК-10; ПК-14
6.	Почему при распределении затрат по центрам ответственности и центрам рентабельности возникает необходимость в составлении смет общепроизводственных расходов и общехозяйственных расходов?	ПК-10; ПК-14
7.	Каков состав расходов в сметах общепроизводственных и общехозяйственных?	ПК-10; ПК-14
<b>Тема 9. Мероприятия по снижению затрат в организациях здравоохранения и их эффективность</b>		ПК-10; ПК-14
1.	Какие существуют виды и варианты снижения затрат?	ПК-10; ПК-14
2.	Как планируются и осуществляются мероприятия по снижению затрат?	ПК-10; ПК-14
3.	Какие способы снижения затрат наиболее эффективны на практике?	ПК-10; ПК-14
4.	Как ведется снижение затрат на материалы?	ПК-10; ПК-14
5.	В чем выгода снижения транспортных затрат?	ПК-10; ПК-14
6.	Как выбираются стратегии снижения затрат?	ПК-10; ПК-14
7.	Какие основные принципы затрат необходимо учитывать?	ПК-10; ПК-14

**Примеры типовых контрольных заданий или иных материалов, необходимых для оценки знаний, умений, навыков и (или) опыта деятельности, характеризующих этапы формирования компетенций в ходе текущего контроля успеваемости студентов.**

**Текущий контроль успеваемости по теме 1. Предмет и метод курса «Управление затратами в организациях здравоохранения»**

**Перечень вопросов к занятию:**

1. Цели и задачи управления затратами на предприятии.
2. Предмет и объект исследования поведения затрат на предприятии.
3. Анализ затрат организации как база для принятия управленческих решений.

**Вопросы для устного опроса студентов:**

1. Что является затратами организации и на какие группы они подразделяются в зависимости от времени их осуществления?
2. В каких целях необходимо управление затратами?
3. Каковы преимущества организаций, использующих современный подход к управлению затратами?
4. Какие затраты относятся на издержки производства и обращения?
5. Каковы общие правила отнесения затрат на издержки производства и обращения?
6. Как организуется планирование и контроль на фирме?
7. Каково назначение, цели и организация бухгалтерского и управленческого учета?
8. Какие элементы включает в себя система управления затратами на фирме?
9. В каких подразделениях фирмы реализуются система управления затратами?
10. Дайте характеристику центров ответственности.

**Задания для практического (семинарского) занятия:**

1. Перечислите базовые принципы организации управленческого учета в организациях.
2. Дайте сравнительную характеристику бухгалтерскому (финансовому) и управленческому учету.

**Фонд тестовых заданий по теме № 1:**

1. Управленческий учет отличается от финансового учета тем:
  - а) **что служит целям управления и контроля**
  - б) что использует дополнительные счета бухгалтерского учета
  - в) что ведется отдельным подразделением предприятия
  
2. Чем было обусловлено выделение управленческого учета из единой системы бухгалтерского учета:
  - а) требованиями законодательства по бухгалтерскому учету
  - б) **спецификой целей и задач управленческого учета**
  - в) требованиями налоговых органов
  
3. Публикация внутренней управленческой отчетности в средствах массовой информации осуществляется:
  - а) ежегодно
  - б) ежеквартально
  - в) в случае банкротства предприятия
  - г) при смене руководителя предприятия
  - д) **не осуществляется ни при каких условиях**
  
4. Потребителями информации управленческого учета являются:
  - а) **менеджеры предприятия**
  - б) акционеры предприятия
  - в) налоговая инспекция
  - г) банк на стадии принятия решения о выдаче предприятию кредита

5. Источниками информации управленческого учета могут быть:

- а) учетные – бухгалтерские и статистические, оперативный учет
- б) внеучетные – аудит, экспертизы, налоговые проверки и т.д.
- в) **как учетные так и внеучетные**

6. Какую систему бухгалтерского учета использует управленческий учет?

- а) автономную – отдельно от ведения финансового учета
- б) интегрированную – совместно с ведением финансового учета
- в) **по усмотрению хозяйствующего субъекта: автономную или интегрированную.**

7. В чем состоят задачи управленческого учета?

а) формирование информации о действительной прибыли предприятия отличной от той, что указывается в налоговой и бухгалтерской отчетности

б) **формирование достоверной информации о деятельности предприятия, планирование и контроль эффективности, определение фактической себестоимости и отклонений, анализ отклонений, формирование базы для принятия решений.**

в) формирование информации о действительной себестоимости продукции для контроля за производственными процессами на предприятии

8. Соблюдение требований положений по бухгалтерскому учету, утвержденных приказами Минфина РФ, является обязательным при ведении какого учета?

- а) **финансового учета**
- б) налогового учета
- в) управленческого учета

9. К отложенным расходам относятся:
- а) резервы предстоящих расходов и платежей
  - б) расходы будущих периодов**
  - в) расходы, оплаченные в предыдущем периоде
10. «Запасоемкими» затратами являются:
- а) затраты периода
  - б) затраты на продукт**

**Текущий контроль успеваемости по теме 2. Сущность категорий: издержки, затраты, расходы для принятия управленческих решений**

**Перечень вопросов к занятию:**

1. Определение и использование понятий издержки, затраты, расходы и себестоимость.
2. Основы количественного и качественного анализа информации о затратах при принятии управленческих решений
3. Модели управления затратами.
4. Прогнозирование, планирование и нормирование затрат на предприятии.
5. Основные принципы и стандарты отражения затрат в финансовом учете и отчетности организации здравоохранения

**Вопросы для устного опроса студентов:**

1. Каковы содержание и базовые принципы организации управленческого учета в организациях?
2. Почему необходим управленческий учет для успешного функционирования организаций?

3. С помощью каких параметров можно описать организацию управленческого учета на предприятии (в организации)?
4. Какую роль играют построение предприятия и его структура управления для организации управленческого учета?
5. Что является центрами возникновения затрат?
6. Как взаимосвязаны центры возникновения затрат и центры ответственности?
7. Как классифицируются центры ответственности?
8. Какие условия необходимы для организации центров рентабельности?
9. Наличие каких процессов охватывает система контроля затрат?
10. Что означает понятие «объект учета затрат»?
11. Назовите объекты учета затрат. Чем обуславливается выбор объекта учета затрат?
12. Что является некоммерческой организацией?
13. Каков подход к составлению финансового плана некоммерческой организации?
14. Какой состав доходной и расходной частей финансового плана некоммерческой организации?
15. Как производится фактическое списание расходов некоммерческих организаций?

**Задания для практического (семинарского) занятия:**

**Задача 1.** Фирма «Бон» имеет коэффициент маржинального дохода 40% и должна реализовать 30 000 единиц продукции по цене 50 руб, чтобы быть безубыточной.

*Необходимо вычислить:*

- А) общие постоянные затраты;
- Б) переменные затраты на единицу.

## ***Решение***

Коэффициент маржинального дохода – отношение маржинального дохода к выручке от продаж продукции или отношение маржинального дохода на единицу продукции к ее цене.

Постоянные затраты – затраты предприятия, не зависящие от объема производства. Постоянными затратами являются затраты на содержание зданий, на содержание административного аппарата и т. д.

Переменные (условно-постоянные) затраты – денежные и вмененные издержки, которые изменяются в ответ на изменение объема выпускаемой продукции. Обычно к переменным затратам относятся затраты на заработную плату, топливо, материалы и т. п. Различают пропорционально-переменные, регрессивно-переменные и прогрессивно-переменные затраты.

Постоянные затраты =

Переменные затраты =

Переменные затраты на единицу =

**Задача 2.** АО «Кумач» имеет постоянные затраты в сумме 110 000 руб, переменные затраты на единицу 4 руб, коэффициент маржинального дохода 20%. Необходимо определить:

А) цену продукции предприятия и маржинальный доход на единицу;

Б) объем продаж, необходимый для получения операционной прибыли 50 000 руб.

## ***Решение***

Безубыточный объем продаж – объем продаж, при котором предприятие в состоянии покрыть все свои затраты, не получая прибыли.

Безубыточный объем продажи =

Общие переменные затраты =

Точка безубыточности в натуральных единицах (ед) =

Цена за единицу =

Маржинальный доход на единицу =

Объем продажи для получения желательной прибыли =

**Задача 3.** Компания изготавливает фильтры и реализует их по цене 13 руб за единицу. Переменные затраты на единицу продукции — 10 руб, общие постоянные затраты компании составляют 270 000 руб на месяц.

Максимальная производственная мощность компании — 300 000 фильтров на месяц.

*Необходимо определить:*

- д) точку безубыточности компании;
- е) прибыль по объему продажи 120 000 единиц в месяц;
- ж) максимальную прибыль за месяц, которую компания может получить по своей мощности;
- з) максимальную прибыль, если прямая зарплата на единицу продукции увеличится на 1 руб.

***Решение***

Точка безубыточности – это точка, в которой выручка полностью покрывает затраты.

- а) Точка безубыточности =
- б) Прибыль при объеме продажи 120 000 ед. =
- в) Максимальная прибыль по имеющейся мощности =
- г) Максимальная прибыль в случае возрастания сменных затрат на единицу =

## **Фонд тестовых заданий по теме № 2:**

1. Под понятием «затраты» понимается:

а) совокупность материальных, трудовых и финансовых ресурсов, потребление которых связано с процессом производства продукции (работ, услуг)

**б) средства, израсходованные на приобретение ресурсов, способные принести доход в будущем**

в) часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода

виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации резервного капитала

2. Первичная информация — это:

**а) исходные данные для финансового и управленческого учета**

б) последовательное и полное отражение производственно-хозяйственной деятельности

в) сбора и обработки данных для оперативного управления и составления отчетности

г) содержит данные для выбора действий, которые могут быть предприняты в будущем

3. Нормативно-справочная информация — это:

а) данные для выбора действий, которые могут быть предприняты в будущем

**б) связующее звено между остальными видами экономической информации**

в) последовательное и полное отражение производственно-хозяйственной деятельности предприятия

г) сбор и обработка данных для оперативного управления и составления отчетности

4. К основным фондам не относится:

а) производственные здания

**б) товарные знаки**

в) машины

г) оборудование

5. Задачей технико-экономического планирования являются:

**а) сбор информации об издержках предприятия**

б) обеспечение исходными данными финансовый и управленческий учет

в) составление смет и бюджетов предприятия в целом на конкретный период времени (год)

г) составление смет по конкретным подразделениям на короткий период времени (день, час)

6. К организационной деятельности относятся:

**а) создание организационной структуры предприятия**

**б) приобретение, хранение и обеспечение предприятия сырьевыми ресурсами**

в) операции по совершенствованию выпускаемых продуктов и разработка новых

г) маркетинговые исследования

7. Компания начальные запасы продукции А — 20 000 единиц. В бюджетном периоде она планирует провести 59 000 единиц этой продукции.

Предполагается, что конечные запасы составят 14500 единиц. Определите планируемый объем продаж товара А:

- а) 53 500 единиц;
- б) 64 500 единиц;**
- в) 59 000 единиц;
- г) 93 500 единиц.

8. Предприятие реализовало 150 000 изделий по цене 9 руб / шт. Постоянные расходы предприятия составили 420 000 руб., Операционная прибыль — 300 000 руб. Совокупные переменные затраты предприятия равны:

- а) 930 000 руб;
- б) 720 000 руб;
- в) 630 000 руб;**
- г) 1050 000 руб.

9. Отель ежемесячно платит за использование телефонной связи 500 руб плюс 0,2 руб за каждый вызов. В течение января было 5000 вызовов, в феврале 6 000. Какие расходы за 1 телефонный разговор в феврале?

- а) 1500 руб.;
- б) 1700 руб.;
- в) 0,2 руб.;
- г) 0,28 руб.**

10. Расходы и доходы колледжа зависят от количества учащихся:

Количество учащихся	доход, руб	затраты, руб
100	30 000	21 000
150	45 000	27 000
160	48 000	28 000
200	60 000	32 000

201	63 000	32 550
-----	--------	--------

Маржинальные затраты при наборе 201-го ученика составят:

- а) 32550;
- б) 30450;
- в) 3000;
- г) **550.**

**Текущий контроль успеваемости по теме 3. Затраты, формирующие себестоимость продукции, работ, услуг, их классификации. Виды затрат в здравоохранении**

**Перечень вопросов к занятию:**

1. Смета затрат и калькуляция себестоимости
2. Классификации затрат по экономическим элементам; по месту и цели их возникновения; по экономической роли в процессе производства; по способу включения затрат в себестоимость продукции; по отношению к объему производства
3. Использование метода «высокий-низкий» для разделения смешанных затрат на переменные и постоянные
4. Текущие и единовременные затраты
5. Виды затрат в здравоохранении (прямые, непрямые, неосязаемые)

**Вопросы для устного опроса студентов:**

1. Для каких целей осуществляется классификация затрат? Что положено в основу классификационных признаков?
2. Какие группировки затрат являются первичными?
3. Как затраты группируются по элементам для целей финансового и управленческого учета?

4. Как традиционно в управленческом учете называется группировка затрат по экономическим элементам и её роль в управлении затратами в организации?
5. По какой методике рассчитываются материально-энергетические элементы затрат?
6. Как рассчитываются амортизационные отчисления?
7. Какие расходы формируют элемент «Прочие денежные расходы»?
8. По каким правилам расходы относятся к прочим расходам?
9. На какие группы по целевым признакам можно распределить все текущие затраты?
10. Какие затраты связывают с функционированием основного производства?
11. Какие затраты необходимы для осуществления общеуправленческих целей?
12. Какие затраты относятся на затраты по реализации продукции (работ, услуг)?
13. Какие затраты относятся к переменным и условно-постоянным? Для чего необходима такая группа затрат?
14. Какие затраты относятся к основным и накладным расходам? Для каких целей используется данная группа затрат?
15. Как в процессе управления затратами используется их деление на простые и комплексные?
16. Какую роль в процессе управления затратами отводят их делению на прямые и косвенные?

17. Какие затраты обусловлены функционированием обслуживающих производств и хозяйств?

18. Из каких групп расходов состоят расходы по управлению производством?

19. Какие затраты связаны с функционированием аппарата управления организациями?

20. Какие затраты, кроме текущих издержек, учитываются в целях уменьшения налогооблагаемой прибыли и получения окончательного финансового результата?

### **Задания для практического (семинарского) занятия:**

#### **Задачи для решения**

1. Переменные затраты составляют 70% объема продаж, постоянные затраты равны 105 000 руб. Точка безубыточности равна:

- а) 73 500 руб;
- б) 315 000 руб;
- в) 350 000 руб;
- г) 150 000 руб

2. В таблице приведены финансовые результаты предприятия за год. Сколько изделий дополнительно должно быть реализовано для достижения предприятием точки безубыточности:

Цена 1 изделия	12,5 руб / ед
доходы	300 000 руб
Переменные затраты	180 000 руб
Операционная прибыль	— 40 000 руб

- а) 32 000;

- б) 24 000;
- в) 16 000;
- г) 8 000.

3. Предприятие планирует себестоимость реализованной продукции 2 млн. руб., в т. ч. постоянные затраты — 400 тыс. руб., переменные — 75% от объема чистой реализации. Какой объем чистой реализации планируется?

- а) 2 133 333 руб.;
- б) 2 400 000 руб.;
- в) 2 666 667 руб.;
- г) 3 200 000 руб.

4. Совокупные затраты предприятия на производство 20 000 единиц продукции составляют 240 000 руб., в том числе переменные затраты на единицу 7 руб. Расходы предприятия на производство 15 000 единиц продукции равны:

- а) 180 000 руб.;
- б) 205 000 руб.;
- в) 240 000 руб.;
- г) 275 000 руб.

5. Предприятие планирует продать 200 000 изделий. Постоянные расходы = 400 000 руб., переменные — 60% от цены продажи. Для того, чтобы получить операционную прибыль от реализации продукции 100 000 руб., цена продажи одного изделия должна равняться:

- а) 3,75 руб.;
- б) 4,17 руб.;
- в) 5 руб.
- г) 6,25 руб.

### **Фонд тестовых заданий по теме № 3:**

1. На какой вопрос дает ответ информация о затратах в разрезе экономических элементов:

**а) какие ресурсы были использованы предприятием в ходе осуществления деятельности?**

б) куда были направлены ресурсы предприятия в ходе осуществления деятельности?

2. «Расходы на подготовку и освоение производства» — это:

**а) статья затрат**

б) элемент затрат

3. Затраты на продукт — это:

**а) затраты, которые непосредственно связаны с осуществлением производственной деятельности предприятия, изготовлением продукции**

б) затраты, которые в момент их возникновения можно непосредственно отнести на объект калькулирования на основе первичных документов

в) затраты, величина которых меняется в зависимости от уровня деловой активности предприятия

4. Релевантными затратами считаются:

а) затраты, рассчитанные для нескольких проектов с использованием единых правил

**б) затраты, имеющие существенное значение для принятия управленческого решения**

в) сумма затрат, связанная с конкретным проектом

г) общие для двух альтернативных проектов затраты

5. В качестве носителя затрат могут выступать:

- а) цех
- б) рабочее место
- в) продукт (услуга)**
- г) предприятие

6. Себестоимость продукции (работ, услуг) – представляет собой:

а) натуральную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на её производство и реализацию

**б) стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на её производство и реализацию**

7. Что включают в себестоимость продукции:

- а) **затраты на оплату труда;**
- б) затраты на утилизацию
- в) **затраты, связанные с использованием природного сырья;**
- г) **затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также с улучшением качества продукции;**

8. Полная себестоимость промышленной продукции – это

- а) затраты цеха на изготовлении продукции
- б) сумма производственных затрат цеха и общезаводских расходов, которые включают расходы по управлению предприятием
- в) затраты на производство и реализацию продукции**

9. Плановая себестоимость отражает

а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса;

**б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми;**

в) реальные затраты на производство и реализацию продукции.

10. Фактическая себестоимость отражает

а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса.

б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми

**в) реальные затраты на производство и реализацию продукции**

11. Расчетная себестоимость отражает

**а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса;**

б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми;

в) реальные затраты на производство и реализацию продукции

12. К сырью и материалам относят:

**а) сырье и основные материалы**

б) топливо, используемое в технологическом процессе

в) все виды энергии

13. Прямые затраты - это расходы,

а) связаны с работой цеха или предприятия в целом

**б) связанные с производством отдельных видов продукции, которые могут быть включены в их себестоимость**

14. Косвенные затраты

а) связаны с работой цеха или предприятия в целом;

б) связанные с производством отдельных видов продукции, которые могут быть включены в их себестоимость.

**Текущий контроль успеваемости по теме 4. Распределение затрат и калькулирование себестоимости. Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения**

#### **Перечень вопросов к занятию:**

1. Суть распределения затрат, объекты затрат, центры ответственности.

2. Принципы и методы составления финансовой отчетности полного включения затрат и методом включения переменных затрат.

3. Позаказный, попередельный и попроцесный методы калькулирования себестоимости. Использование попроцесного метода калькулирования затрат (концепции ABC) для повышения обоснованности затрат на единицу продукции.

4. Методы оценки затрат и результатов в системах управления предприятием, показатели экономической эффективности

5. Оценка затрат на материальные ресурсы, трудовые ресурсы и основные средства (амортизация и методы ее начисления)
6. Методы распределения затрат медицинских организаций.
7. Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения.
8. Системы современных показателей для характеристики социально-экономической, производственной, управленческой и финансовой деятельности предприятий сферы здравоохранения.

**Вопросы для устного опроса студентов:**

1. В чем состоят права и задачи организаций, функционирующих в рыночной экономике при построении внутрипроизводственного управления затратами?
2. При помощи какой группы затрат осуществляется их распределение по центрам возникновения затрат?
3. Каков принцип расчета полных затрат при организации центров рентабельности?
4. Почему при распределении затрат по центрам ответственности и центрам рентабельности возникает необходимость в составлении смет общепроизводственных расходов и общехозяйственных расходов?
5. Каков состав расходов в сметах общепроизводственных и общехозяйственных?
6. Каковы классификационные группы затрат, выполняемые на основе статей калькуляции?
7. Какие методы учета и планирования затрат применяются на российских предприятиях?

8. В каких условиях применяется попроцессный метод управления затратами?
9. В каких условиях применяется позаказный метод управления затратами?
10. Из каких этапов работ состоит процесс отнесения затрат на заказ?
11. Каким образом относятся затраты на заказ?
12. Какие производственные условия необходимы для использования попередельного метода управления затратами?
13. Какие методы управления затратами используются в производственных переделах?
14. Каковы особенности нормативного способа управления затратами?
15. От каких факторов зависит выбор базы распределения накладных расходов в позаказном методе калькуляции?
16. Опишите объекты учета и цели распределения затрат при производстве нескольких продуктов.
17. Опишите объекты учета и цели распределения затрат вспомогательных и обслуживающих подразделений.
18. Охарактеризуйте особенности методов прямого и пошагового распределения затрат.

**Задания для практического (семинарского) занятия:**

1. Предприятие планирует реализовать 100 000 изделия А по цене 8 руб. / Шт. и 200 000 изделий В по цене 6 руб./шт .. Переменные затраты составляют 70% продаж для А и 80% продаж для В. Для получения общей операционной прибыли 320 000 руб. постоянные расходы должны быть:

- а) **160 000 руб;**
- б) 180 000 руб;
- в) 480 000 руб;
- г) 1 200 000 руб.

2. Какой коэффициент маржинального дохода предприятия, если известно:

Выручка от реализации продукции	40 000 руб
Переменные затраты	16 000 руб
Постоянные затраты	24 000 руб

- а) 0 %;
- б) 0,4;
- в) 0,6;**
- г) 0,75.

3. Компания, начальные запасы продукции А — 20 000 единиц. В бюджетном периоде она планирует провести 59 000 единиц этой продукции. Предполагается, что конечные запасы составят 14500 единиц. Определите планируемый объем продаж товара А:

- а) 53 500 единиц;
- б) 64 500 единиц;**
- в) 59 000 единиц;
- г) 93 500 единиц.

#### **Фонд тестовых заданий по теме № 4:**

1. Управленческий учет отличается от финансового учета тем:
- а) что служит целям управления и контроля**
  - б) что использует дополнительные счета бухгалтерского учета
  - в) что ведется отдельным подразделением предприятия

2. Чем было обусловлено выделение управленческого учета из единой системы бухгалтерского учета:

- а) требованиями законодательства по бухгалтерскому учету
- б) спецификой целей и задач управленческого учета**
- в) требованиями налоговых органов

3. Публикация внутренней управленческой отчетности в средствах массовой информации осуществляется:

- а) ежегодно
- б) ежеквартально
- в) в случае банкротства предприятия
- г) при смене руководителя предприятия
- д) не осуществляется ни при каких условиях**

4. Потребителями информации управленческого учета являются:

- а) менеджеры предприятия**
- б) акционеры предприятия
- в) налоговая инспекция
- г) банк на стадии принятия решения о выдаче предприятию кредита

5. Источниками информации управленческого учета могут быть:

- а) учетные – бухгалтерские и статистические, оперативный учет
- б) внеучетные – аудит, экспертизы, налоговые проверки и т.д.
- в) как учетные так и внеучетные**

6. Какую систему бухгалтерского учета использует управленческий учет?

- а) автономную – отдельно от ведения финансового учета
- б) интегрированную – совместно с ведением финансового учета

**в) по усмотрению хозяйствующего субъекта: автономную или интегрированную.**

7. В чем состоят задачи управленческого учета?

а) формирование информации о действительной прибыли предприятия отличной от той, что указывается в налоговой и бухгалтерской отчетности

**б) формирование достоверной информации о деятельности предприятия, планирование и контроль эффективности, определение фактической себестоимости и отклонений, анализ отклонений, формирование базы для принятия решений.**

в) формирование информации о действительной себестоимости продукции для контроля за производственными процессами на предприятии

8. Соблюдение требований положений по бухгалтерскому учету, утвержденных приказами Минфина РФ, является обязательным при ведении какого учета?

а) **финансового учета**

б) налогового учета

в) управленческого учета

9. К отложенным расходам относятся:

а) резервы предстоящих расходов и платежей

**б) расходы будущих периодов**

в) расходы, оплаченные в предыдущем периоде

10. «Запасоемкими» затратами являются:

а) затраты периода

**б) затраты на продукт**

**Текущий контроль успеваемости по теме 5. Методы управления затратами в российском варианте, системах стандарт-кост, директ-костинг, таргет-кост, кайзен-кост и принятие решений на основе данных управленческого учета**

**Перечень вопросов к занятию:**

1. Системы управленческого учета доходов и расходов организации здравоохранения для построения эффективных экономических, финансовых и организационно-управленческих моделей путем их адаптации к конкретным задачам управления.
2. Стандарт-кост как система управления затратами на основе нормативов.
3. Директ-костинг как система управления затратами на основе их деления на постоянные и переменные.
4. Управление затратами по стадиям жизненного цикла продукции.
5. Система таргет-кост.
6. Система кайзен-кост.
7. Управление затратами по видам деятельности (ABC-менеджмент).

**Вопросы для устного опроса студентов:**

1. Как используют классификационные группировки затрат на основе статей калькуляции для построения системы «директ-костинг»?
2. Какие взаимосвязи изучаются в результате применения системы «директ-костинг»?
3. Опишите методы разработки нормативов для системы управления затратами.
4. В чем состоит сущность метода управления по отклонениям?

5. Охарактеризуйте особенности учета затрат системы «директ-костинг».

6. Опишите соотношения объема продукции, затрат и прибыли в точке безубыточности. Как можно использовать эти соотношения?

7. В чем состоит преимущество маржинального подхода в процессе управления затратами?

8. Исключает ли маржинальный подход к управлению затратами использование традиционного метода, если нет, то почему?

9. Что означает точка безубыточности (равновесия)?

10. Что означает маржинальный доход?

### **Задания для практического (семинарского) занятия:**

#### **Задача 1**

Фирма «Фолиант» занимается реализацией телефонных станций. Фирма не является плательщиком налога на добавленную стоимость. В текущем году она реализовала: 10 станций по 150 000 руб. за каждую, 20 станций по 282 000 руб. за каждую.

Фирма произвела следующие расходы (руб.):

- оплата поставщикам стоимости приобретенных станций 5 500 000 руб.
- заработная плата сотрудникам 150 000 руб.
- материалы, использованные при установке станций 100 000 руб.
- услуги связи, интернет-услуги 50 000 руб.
- расходы на содержание здания, в котором находится фирма 40 000 руб.

- транспортные расходы 60 000 руб.

Если фирма «Фолиант» привлечет дополнительно 3 работников, то:

- заработная плата каждого составит 8 000 руб.,
- объем потребляемых услуг связи увеличится на 20%,
- объем потребляемых транспортных услуг возрастет на 17%,
- увеличатся расходы на материалы на 15%.

Это позволит дополнительно продать 5 станций по цене 150 000 руб.,  
покупная стоимость каждой из которых 130 000 руб.

***Определите:***

1) какие расходы фирмы «Фолиант» являются:

а) постоянными;

б) переменными;

2) величину приростных затрат (доходов);

3) величину предельных затрат (доходов)

Сделайте расчет и решите, следует ли увеличивать объем продаж.

***Решение***

К постоянным расходам фирмы «Фолиант» относятся:

Итого постоянных расходов: \_\_\_\_\_

К переменным расходам фирмы «Фолиант» относятся:

Итого переменных расходов: \_\_\_\_\_

В результате увеличения объемов продаж возникнут дополнительные переменные расходы:

Итого величина приростных затрат: \_\_\_\_\_

Величина приростных доходов: \_\_\_\_\_

Предельные затраты: \_\_\_\_\_

Предельные доходы: \_\_\_\_\_

## ***Вывод:***

### **Задача 2**

Структурная организация закрытого акционерного общества «Квант» предусматривает наличие шести центров ответственности. Имеется информация, характеризующая деятельность эти центров ответственности за квартал, она представлена в таблице 1.

Таблица 1

Центр ответственности	Выпущено продукции, шт.	Численность персонала, человек	Текущие затраты, руб.	В том числе материальные затраты, руб.	Выручка, руб.
Бригада № 1	1 800	44	72 000	50 300	91 800
Бригада № 2	1 480	36	64 800	45 200	90 280
Бригада № 3	1 925	28	86 400	56 000	118 965
Администрация		8	16 000		
Цех упаковки		12	28 410	11 000	
Отдел материально-технического снабжения (МТС)		8	18 500		
Итого	5 205	136	286 110	162 500	301 045

Дайте оценку деятельности производственных бригад, учитывая что расходы непроизводственных подразделений в ЗАО «Квант» распределяются пошаговым методом.

### ***Решение***

Для метода пошагового распределения необходима дополнительная информация об услугах, которые предоставляются непроизводственными подразделениями.

1. Распределяются затраты, направленные на содержание администрации между бригадами, цехом упаковки и отделом материально-технического снабжения (МТС).

В качестве базы распределения вступает численность работников этих подразделений \_\_\_\_\_ :

- бригада № 1: \_\_\_\_\_
- бригада № 2: \_\_\_\_\_
- бригада № 3: \_\_\_\_\_
- цех упаковки: \_\_\_\_\_
- отдел МТС: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ руб. распределяется соответственно на:

- бригада № 1: \_\_\_\_\_
- бригада № 2: \_\_\_\_\_
- бригада № 3: \_\_\_\_\_
- цех упаковки: \_\_\_\_\_
- отдел МТС: \_\_\_\_\_

2. Распределяются затраты отдела МТС \_\_\_\_\_ между бригадами и цехом упаковки. В качестве базы распределения используется материальные затраты:

- бригада № 1: \_\_\_\_\_
- бригада № 2: \_\_\_\_\_
- бригада № 3: \_\_\_\_\_

- цех упаковки: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ руб. распределяются соответственно на:

- бригада № 1: \_\_\_\_\_
- бригада № 2: \_\_\_\_\_
- бригада № 3: \_\_\_\_\_
- цех упаковки: \_\_\_\_\_

3. Распределяются затраты цеха упаковки \_\_\_\_\_  
между бригадами. В качестве базы распределения вступает материальные  
затраты в сумме \_\_\_\_\_:

- бригада № 1: \_\_\_\_\_
- бригада № 2: \_\_\_\_\_
- бригада № 3: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ руб. распределяются соответственно на:

- бригада № 1: \_\_\_\_\_
- бригада № 2: \_\_\_\_\_
- бригада № 3: \_\_\_\_\_

4. Полная производственная себестоимость продукции составит:

- по бригаде № 1: \_\_\_\_\_
- по бригаде № 2: \_\_\_\_\_

- по бригаде № 3: \_\_\_\_\_

5. Финансовый результат по бригадам составит:

- по бригаде № 1: \_\_\_\_\_
- по бригаде № 2: \_\_\_\_\_
- по бригаде № 3: \_\_\_\_\_

***Вывод:***

**Задача 3**

Общество с ограниченной ответственностью «Квота» выпускает хлебобулочные изделия: хлеб, сдобу, кондитерские изделия и пряники.

Косвенные расходы в апреле составили 26 000 руб. (заработная плата инженерно-технических работников; аренда производственного помещения; амортизация основных средств; расходы на электроэнергию, освещение, отопление и т.п.).

*Необходимо:*

- распределить косвенные расходы между видами изделий, используя три различные базы распределения;
- сравнить результаты распределения;
- сделать вывод об оптимальной базе распределения косвенных расходов.

При расчетах используйте информацию из таблицы 1.

Таблица 1

Вид выпускаемой	Выручка от	Объем производства,	Прямые	Время работы,
-----------------	------------	---------------------	--------	---------------

продукции	реализации, руб.	руб.	затраты, руб.	маш-ч.
Хлеб	66000	95200	65280	96
Сдоба	16500	16800	14400	12,8
Кондитерские изделия	13200	13300	8640	15,2
Пряники	14300	14700	7680	36
Итого	110000	140000	96000	160

***Решение***

***Распределение косвенных затрат пропорционально выручке***

Вид выпускаемой продукции	Выручка от реализации, руб.	% распределения	Косвенные расходы, руб.
Хлеб	66000		
Сдоба	16500		
Кондитерские изделия	13200		
Пряники	14300		
Итого	110000	100	26000

***Распределение косвенных затрат пропорционально прямым затратам***

Вид выпускаемой продукции	Прямые затраты, руб.	% распределения	Косвенные расходы, руб.
Хлеб	65280		
Сдоба	14400		
Кондитерские изделия	8640		
Пряники	7680		
Итого	96000	100	26000

***Распределение косвенных затрат пропорционально времени работы***

Вид выпускаемой продукции	Время работы, маш-ч.	% распределения	Косвенные расходы, руб.
Хлеб	96		

Сдоба	12,8		
Кондитерские изделия	15,2		
Пряники	36		
Итого	160	100,00	26000

**Выводы:**

#### **Задача 4**

На заводе «Крон» выпускают продукцию трех видов: лаки, краски, грунтовки. Согласно результатам структура предполагаемой реализации будет выглядеть следующим образом: лаки – 20%; краски – 50%; грунтовки – 30%.

В таблице 2 представлена информация о предполагаемых расходах на производство и о цене реализации на продукцию.

Таблица 2 (руб.)

Показатель	Лаки	Краски	Грунтовки
Переменные расходы на единицу продукции	120	80	40
Цена реализации	180	110	60

Определите, какое количество лаков, красок и грунтовок необходимо выпустить заводу «Крон» для получения прибыли в размере 50 000 руб., учитывая то, что постоянные расходы составляют 60 000 руб.

#### ***Решение***

Объем производства лаков составит 20% от общего объема:

$$V_{\text{лак}} = 0,2V.$$

Объем производства красок составит 50% от общего объема:

$$V_{\text{крас}} = 0,5V.$$

Объем производства грунтовок составит 30% от общего объема:

$$V_{\text{грунт}} = 0,3V.$$

Объем производства равен:

---

Отсюда,  $V =$  \_\_\_\_\_

Объем производства лаков составит 20% от общего объема:

$V_{\text{лак}} =$  \_\_\_\_\_

Объем производства красок составит 50% от общего объема:

$V_{\text{крас}} =$  \_\_\_\_\_

Объем производства грунтовок составит 30% от общего объема:

$V_{\text{грунт}} =$  \_\_\_\_\_

### **Фонд тестовых заданий по теме № 5:**

1. Себестоимость продукции (работ, услуг) – представляет собой:

в) натуральную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на её производство и реализацию

г) стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на её производство и реализацию

2. Что включают в себестоимость продукции:

а) затраты на оплату труда;

б) затраты на утилизацию

в) затраты, связанные с использованием природного сырья;

**г) затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также с улучшением качества продукции;**

3. В зависимости от места возникновения затрат в хозяйственной деятельности предприятия различают себестоимость:

- а) плановую, расчётную и отчётную (фактическую)
- б) цеховую, производственную и полную себестоимость**
- в) основную и вспомогательную

4. Производственная себестоимость - это

- а) затраты цеха на изготовлении продукции
- б) сумма производственных затрат цеха и общезаводских расходов, которые включают расходы по управлению предприятием**
- в) затраты на производство и реализацию продукции

5. Под цеховой себестоимостью понимаются

- а) затраты цеха на изготовлении продукции**
- б) сумма производственных затрат цеха и общезаводских расходов, которые включают расходы по управлению предприятием
- в) затраты на производство и реализацию продукции

6. Полная себестоимость промышленной продукции – это

- а) затраты цеха на изготовлении продукции

б) сумма производственных затрат цеха и общезаводских расходов, которые включают расходы по управлению предприятием

**в) затраты на производство и реализацию продукции**

7. Плановая себестоимость отражает

а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса;

**б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми;**

в) реальные затраты на производство и реализацию продукции.

8. Фактическая себестоимость отражает

а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса.

б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми

**в) реальные затраты на производство и реализацию продукции**

9. Расчетная себестоимость отражает

**а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса;**

б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми;

в) реальные затраты на производство и реализацию продукции

10. Классификация по степени однородности затрат выделяет следующие затраты:

а) основные и вспомогательные

б) основные и накладные

3) элементарные и комплексные

**Текущий контроль успеваемости по теме 6. Анализ и принятие краткосрочных управленческих решений на основе данных управленческого учёта**

**Перечень вопросов к занятию:**

1. Понятие релевантности в отношении доходов и расходов на основе данных управленческого учёта.

2. Основные направления маргинального анализа при принятии управленческих решений: анализ безубыточности и запаса прочности, соотношение «затраты - объем продаж – прибыль»

3. Основные допущения CVP — анализа, практические проблемы его применения

4. Маргинальный подход и приростной анализ в принятии управленческих решений

5. Понятие маргинальной прибыли

6. Значение маргинального подхода для определения финансовых результатов и управления в целом.

### Вопросы для устного опроса студентов:

1. Опишите методы разработки нормативов для системы управления затратами.
2. Опишите соотношения объема продукции, затрат и прибыли в точке безубыточности. Как можно использовать эти соотношения?
3. В чем состоит преимущество маржинального подхода в процессе управления затратами?
4. Исключает ли маржинальный подход к управлению затратами использование традиционного метода, если нет, то почему?
5. Что означает точка безубыточности (равновесия)?
6. Что означает маржинальный доход?
7. Как и с какой целью рассчитывается операционный рычаг?
8. Как устанавливается запас финансовой прочности?
9. Как воздействуют условно-постоянные затраты на уровень предпринимательского риска?
10. Как эффективное управление затратами способствует минимизации предпринимательских рисков?

### Задания для практического (семинарского) занятия:

#### Задача 1

Промышленное предприятие выпускает детские пластмассовые игрушки и освобождено от уплаты налога на добавленную стоимость. В таблице 3 содержится основная информация о выпуске пластмассовых машинок.

Таблица 3

Показатель	Данные	
	нормативные	фактические
Расход пластмассы на единицу изделий, кг	2,2	2,3
Цена 1 кг пластмассы, руб.	60	62
Почасовая ставка производственных рабочих, руб.	35	38

Производительность труда, изделий в час	2,5	2,38
Постоянные общепроизводственные расходы, руб.	2200	2000
Переменные общепроизводственные расходы, руб.	1496	1650
Произведено машинок, шт.	440	476
Цена реализации, руб.	185	200

Определить выручку реализованной продукции, нормативные и фактические значения прямых и косвенных затрат.

### ***Решение***

1. Затраты материалов на единицу продукции:

нормативные: \_\_\_\_\_

фактические: \_\_\_\_\_

2. Затраты материалов на весь выпуск продукции:

нормативные: \_\_\_\_\_

фактические: \_\_\_\_\_

отклонение: \_\_\_\_\_

3. Затраты времени на весь выпуск продукции:

нормативные: \_\_\_\_\_

фактические: \_\_\_\_\_

4. Затраты труда на единицу продукции:

нормативные: \_\_\_\_\_

фактические: \_\_\_\_\_

5. Затраты труда на весь выпуск продукции:

нормативные: \_\_\_\_\_

фактические: \_\_\_\_\_

отклонение: \_\_\_\_\_

6. Постоянные общепроизводственные расходы:

нормативные: \_\_\_\_\_

фактические: \_\_\_\_\_

отклонение: \_\_\_\_\_

7. Переменные общепроизводственные расходы на единицу продукции:

нормативные: \_\_\_\_\_

фактические: \_\_\_\_\_

8. Переменные общепроизводственные расходы:

нормативные: \_\_\_\_\_

фактические: \_\_\_\_\_

отклонение: \_\_\_\_\_

9. Выручка фактическая: \_\_\_\_\_

### **Задача 2**

Завод «Пластмасс» выпускает пластмассовые изделия широкого ассортимента. Исходя из фактических потребностей и производственных мощностей для каждого вида изделий составляют смету расходов на месяц. В январе завод запланировал выпуск 500 пластмассовых кашпо, продавать которые планировалось по цене 14 руб. за 1 шт. В таблице 4 представлены основные показатели сметы расходов завода «Пластмасс» на выпуск кашпо.

Таблица 4

Показатель	Сумма, руб.
Затраты на основные материалы – пластмасса (0,3 кг х 30 руб. х 500 шт.)	4500
Зарплата основных производственных рабочих (0,1 ч х 20 руб. х 500 шт.)	1000
Постоянные общепроизводственные расходы	250
Переменные общепроизводственные расходы	150
Итого	5900

Фактически было выпущено и продано 490 кашпо по цене 18 руб. за 1 шт. Для их производства использовали 160 кг пластмассы на общую сумму 5600 руб. Фактическая заработная плата составила 1274 руб. при запланированной производительности труда. Фактические постоянные общепроизводственные расходы – 240 руб., переменные общепроизводственные расходы – 133 руб.

Определите отклонения по всем видам затрат и по прибыли используя метод «стандарт-кост», выявите причины, их вызвавшие.

### ***Решение***

#### 1. Анализ отклонений прямых материальных затрат:

Цена 1 кг пластмассы по факту: \_\_\_\_\_

Отклонение прямых материальных затрат по цене пластмассы:

Стандартный расход пластмассы на фактический выпуск:

Отклонение прямых материальных затрат по количеству пластмассы: \_\_\_\_\_

Стандартные удельные затраты пластмассы: \_\_\_\_\_

Нормативный расход пластмассы на фактический выпуск продукции: \_\_\_\_\_

Общее отклонение прямых материальных затрат:

#### 2. Анализ отклонений прямых трудовых затрат

Фактически отработанное время: \_\_\_\_\_

Фактическая ставка заработной платы: \_\_\_\_\_

Отклонение по ставке заработной платы: \_\_\_\_\_

Отклонение по производительности: \_\_\_\_\_

Стандартные заработная плата на единицу продукции: \_\_\_\_\_

Заработная плата по норме на фактический выпуск продукции:

Общее отклонение по заработной плате: \_\_\_\_\_

3. Анализ отклонений постоянных общепроизводственных расходов

Отклонение постоянных общепроизводственных расходов: \_\_\_\_\_

4. Анализ отклонений переменных общепроизводственных расходов

Отклонение переменных общепроизводственных расходов: \_\_\_\_\_

5. Анализ отклонений прибыли

Выручка по смете: \_\_\_\_\_

Всего расходов по смете: \_\_\_\_\_

Прибыль по смете: \_\_\_\_\_

Выручка по факту: \_\_\_\_\_

Всего расходов по факту: \_\_\_\_\_

Прибыль по факту: \_\_\_\_\_

Сметная себестоимость фактического выпуска продукции: \_\_\_\_\_

Фактическая прибыль по смете: \_\_\_\_\_

Отклонение прибыли от сметного значения: \_\_\_\_\_

**Фонд тестовых заданий по теме № 6:**

1. Классификация по способам включения в себестоимость выделяет следующие затраты:

а) основные и вспомогательные

- б) основные и накладные
- в) **прямые и косвенные**

2. Классификация по виду производства выделяет следующие затраты:

- 1. **основные и вспомогательные**
- 2. основные накладные
- 3. элементарные и комплексные

3. Классификация по степени участия в процессе производства выделяет следующие затраты:

- а) основные и вспомогательные
- б) **основные и накладные**
- в) элементарные и комплексные

4. Группировка затрат по экономическим элементам \_\_\_\_\_ для исчисления себестоимости единицы продукции

- а) **непригодна**
- б) пригодна

5. При калькулировании себестоимости единицы отдельных видов продукции применяется группировка затрат

- а) по экономическим элементам
- б) **по калькуляционным статьям**

6. К сырью и материалам относят:

- а) **сырье и основные материалы**
- б) топливо, используемое в технологическом процессе
- в) все виды энергии

7. Прямые затраты - это расходы,

- а) связаны с работой цеха или предприятия в целом
- б) связанные с производством отдельных видов продукции, которые могут быть включены в их себестоимость.**

8. Косвенные затраты

- а) связаны с работой цеха или предприятия в целом;**
- б) связанные с производством отдельных видов продукции, которые могут быть включены в их себестоимость.

9. Какие затраты изменяются при уменьшении объема производства

- г) условно переменные**
- а) условно-детерминированное
- б) условно-постоянные

10. Сырье и заработная плата относится к затратам

- а) условно переменным**
- б) условно-детерминированным
- в) условно-постоянным

11. Маржинальный анализ учитывает показатели

- а) издержки**
- б) объем производства продукции**
- в) прибыль**
- г) заработная плата
- д) амортизация

12. Удельные переменные издержки составляли 6 руб. при объеме производства 1000 единиц. Чему равны удельные переменные затраты при объеме производства 1500 единиц товара А:

а) 9 руб.;

**б) 6 руб.;**

в) 3 руб.;

г) нет правильного ответа.

13. Совокупные затраты предприятия на производство 20 000 единиц продукции составляют 240 000 руб, в том числе переменные затраты на единицу 7 руб. Расходы предприятия на производство 15 000 единиц продукции равны:

а) 180 000 руб;

**б) 205 000 руб;**

в) 240 000 руб;

г) 275 000 руб.

15. Предприятие производит крепления из алюминия. В течение квартала производственные расходы предприятия составляли: зарплату станочников — 140 тыс. руб.; мастеров — 75 тыс. руб.; механиков — 40 тыс. руб. Расходы материалов: алюминия — 400 тыс. руб.; запчастей для станков — 36 тыс. руб.; смазочных материалов — 12 тыс. руб. Прямые затраты предприятия составляют:

**а) 540 тыс. руб.;**

б) 592 тыс. руб.;

в) 651 тыс. руб.;

г) 703 тыс. руб.

15. Предприятие планирует продать 200 000 изделий. Постоянные расходы = 400 000 руб, переменные — 60% от цены продажи. Для того, чтобы получить

операционную прибыль от реализации продукции 100 000 руб, цена продажи одного изделия должна равняться:

- а) 3,75 руб.;
- б) 4,17 руб.;
- в) 5 руб.;
- г) **6,25 руб.**

**Текущий контроль успеваемости по теме 7. Планирование и бюджетирование. Организация управления затратами в организациях здравоохранения**

**Перечень вопросов к занятию:**

1. Основы планирования
2. Бюджетное планирование, включая функции бюджета
3. Бюджетирование как технология финансового планирования или составление трех прогнозных отчетов баланса, отчета доходов и расходов и движения денежных средств
4. Организация управления затратами в организациях здравоохранения.

**Вопросы для устного опроса студентов:**

1. Дайте характеристику основных функций контроллинга
2. Опишите назначение и взаимосвязь стратегического и оперативного контроллинга.
3. В чем состоит значение бюджета для оперативного и стратегического контроллинга?
4. Назовите принципы бюджетирования.

5. Назовите параметры бюджетов (бюджетных планов), по которым могут возникать отклонения.
6. Опишите виды отклонений и возможные способы их анализа
7. Как эффективное управление затратами способствует минимизации предпринимательских рисков?

**Задания для практического (семинарского) занятия:**

**Задача № 1**

Определить полную себестоимость изделия А и изделия Б для почтовых отделений.

*Выпуск изделия А* – 150 ед., затраты на материалы на ед. изд. – 370 руб., основная заработная плата на годовой выпуск – 850 000 руб., дополнительная зарплата – 10%, начисления на заработную плату – 26%.

*Выпуск изделия Б* – 800 ед., затраты на материалы на ед. изд. – 540 руб., основная заработная плата на годовой выпуск – 960 000 руб.

*Общехозяйственные расходы* по изд. А – 60%, по изд. Б – 45%, от прямых затрат.

*Внепроизводственные затраты* по изд. А – 2%, по изд. Б – 5% от производственной себестоимости.

**Задача № 2**

В отчётном году себестоимость продукции для почтовых отделений составила 580,2 млн. руб., что определило затраты на 1 руб. продукции – 0,75 руб.

В плановом году затраты на 1 руб. продукции установлены в 0,70 руб. Объём производства продукции будет увеличен на 6%.

Определить себестоимость продукции планового года.

**Задача № 3.** Определить производственную себестоимость изделия, если:

- затраты на материалы — 8000 р.
- основная заработная плата на изделие — 300 р.
- дополнительная заработная плата — 10%
- начисления на заработную плату — 26%
- расходы по содержанию и эксплуатации оборудования — 5% от прямых затрат
- цеховые расходы — 120% от расходов по содержанию оборудования
- общехозяйственные расходы — 40% от цеховых расходов.

**Задача № 4.** Определить полную себестоимость изделия, если расход материала на единицу изделия — 40 кг, цена 1 т — 1500р., отходы — 2 кг — реализуются по цене 2000р. за 1 т.

Основная заработная плата производственных рабочих на одно изделие — 20р., дополнительная заработная плата — 10%, начисления на заработную плату — 26%. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования — 120р. на одно изделие.

Цеховые расходы — 30% от затрат на основную заработную плату, общехозяйственные расходы — 50% от цеховых затрат. Внепроизводственные затраты — 100% от общехозяйственных расходов.

#### **Фонд тестовых заданий по теме № 7:**

1. Что включают в себестоимость продукции:

- затраты на оплату труда;**
- затраты на утилизацию
- затраты, связанные с использованием природного сырья;**

**г) затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также с улучшением качества продукции;**

2. В зависимости от места возникновения затрат в хозяйственной деятельности предприятия различают себестоимость:

- а) плановую, расчётную и отчётную (фактическую)
- б) цеховую, производственную и полную себестоимость**
- в) основную и вспомогательную

3. Классификация по степени однородности затрат выделяет следующие затраты:

- а) основные и вспомогательные
- б) основные и накладные
- в) элементарные и комплексные**

4. Классификация по способам включения в себестоимость выделяет следующие затраты:

- а) основные и вспомогательные
- б) основные и накладные
- в) прямые и косвенные**

5. Классификация по виду производства выделяет следующие затраты:

- а) основные и вспомогательные**
- б) основные накладные
- в) элементарные и комплексные

6. Классификация по степени участия в процессе производства выделяет следующие затраты:

- а) основные и вспомогательные
- б) основные и накладные**
- в) элементарные и комплексные

7. Группировка затрат по экономическим элементам \_\_\_\_\_ для исчисления себестоимости единицы продукции

- а) непригодна**
- б) пригодна

8. При калькулировании себестоимости единицы отдельных видов продукции применяется группировка затрат

- а) по экономическим элементам
- б) по калькуляционным статьям**

9. Прямые затраты - это расходы,

- а) связаны с работой цеха или предприятия в целом
- б) связанные с производством отдельных видов продукции, которые могут быть включены в их себестоимость.**

10. Косвенные затраты

- а) связаны с работой цеха или предприятия в целом;**
- б) связанные с производством отдельных видов продукции, которые могут быть включены в их себестоимость.

**Текущий контроль успеваемости по теме 8. Стратегическое управление затратами в организациях здравоохранения**

**Перечень вопросов к занятию:**

1. Элементы стратегического системного подхода в управлении затратами.
2. Анализ отраслевой цепочки ценностей.

3. Анализ стратегического позиционирования.
4. Анализ затратнообразующих факторов.
5. Сравнительный анализ парадигм управленческого учета и стратегического управления затратами
6. Современные концептуальные подходы к управлению затратами: международный и российский опыт.
7. Стратегические аспекты анализа отраслевой цепочки ценностей.
8. Методология построения отраслевой цепочки ценностей.
9. Затратнообразующие факторы, регулирующие деятельность организаций здравоохранения

### **Вопросы для устного опроса студентов:**

1. Опишите назначение и взаимосвязь стратегического и оперативного контроллинга.
2. В чем состоит значение бюджета для оперативного и стратегического контроллинга?
3. В чем состоят права и задачи организаций, функционирующих в рыночной экономике при построении внутрипроизводственного управления затратами?
4. При помощи какой группы затрат осуществляется их распределение по центрам возникновения затрат?
5. Каков принцип расчета полных затрат при организации центров рентабельности?
6. Почему при распределении затрат по центрам ответственности и центрам рентабельности возникает необходимость в составлении смет общепроизводственных расходов и общехозяйственных расходов?
7. Каков состав расходов в сметах общепроизводственных и общехозяйственных?

### **Задания для практического (семинарского) занятия:**

**Задача № 1.** На основе данных, приведенных в таблице 1 (элементы сметы затрат на производство и реализацию продукции), рассчитать затраты на производство продукции.

Таблица 1

	Элементы затрат	тыс. руб.
1	Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов)	110000
	В том числе:	
	сырье и материалы	104000
	природное сырье	640
	топливо	584
	энергия	1760
2	Затраты на оплату труда	45444
3	Отчисления на социальные нужды	17724
	В том числе:	
	на социальное страхование	2456
	в пенсионный фонд	12724
	страховой тариф	908
	на медицинское страхование	1636
4	Амортизация основных фондов	14000
5	Прочие затраты	5600
6	Итого затрат на производство	

**Задача № 2.** Затраты на производство продукции предприятия составляют 192768 тыс. руб., затраты, списанные на непроизводственные счета, равны 9320 тыс. руб. Уменьшение остатков расходов будущих периодов составляет 1600 тыс. руб., а уменьшение остатков незавершенного производства – 4400 тыс. руб. Рассчитать производственную себестоимость товарной продукции предприятия.

**Задача № 3.** Рассчитать полную себестоимость товарной продукции предприятия, если производственная себестоимость товарной продукции равна 177 448 тыс. руб., а величина коммерческих расходов составляет 3520 тыс. руб.

**Фонд тестовых заданий по теме № 8:**

1. Сырье и заработная плата относится к затратам

- а) **условно переменным**
- б) условно-детерминированным
- в) условно-постоянным

2. Маржинальный анализ учитывает показатели

- а) **издержки**
- б) **объем производства продукции**
- в) **прибыль**
- г) заработная плата
- д) амортизация

3. Релевантными затратами считаются:

- а) затраты, рассчитанные для нескольких проектов с использованием единых правил
- б) **затраты, имеющие существенное значение для принятия управленческого решения**
- в) сумма затрат, связанная с конкретным проектом
- г) общие для двух альтернативных проектов затраты

4. По методу признания в качестве расходов затраты классифицируют на:

- а) прямые и косвенные
- б) **на продукт и за период**

- в) постоянные и переменные
- г) релевантные и нерелевантные

5. В качестве носителя затрат могут выступать:

- а) цех
- б) рабочее место
- в) **продукт (услуга)**
- г) предприятие

6. Порог рентабельности - это такая выручка от реализации при которой

- а) **предприятие уже не имеет убытков, но еще не имеет и прибылей**
- б) разность между фактической выручкой от реализации и порогом рентабельности в стоимостном выражении
- в) предприятие уже не имеет прибылей

7. Затраты на маркетинг для больших предприятий носят

- а) **обязательный характер**
- б) необязательный характер
- в) законодательный характер

8. В затраты по оценке качества включены затраты:

- а) выбор номенклатуры показателей качества;
- б) **выбор базовых образцов и определение базовых показателей качества**
- в) упаковка и хранение;
- г) реализация;

9. Цеховая себестоимость – это

- а) **расходы на подготовку и освоение производства**
- б) общехозяйственные расходы

в) внепроизводственные расходы

10. Полная себестоимость включает в себя

г) расходы на подготовку и освоение производства

д) **общехозяйственные расходы**

е) **внепроизводственные расходы**

11. Метод распределения предполагает:

а) отнесение всей величины затрат комплексного производства на главный продукт

**б) распределение затрат комплексного производства между всеми получаемыми продуктами**

в) уменьшение величины затрат комплексного производства на величину потребительской стоимости побочных продуктов

12. Использование принципа «пропорциональности» для распределения косвенных затрат означает, что:

**а) величина распределяемых косвенных затрат должна находиться в пропорциональной зависимости от величины прямых затрат**

б) величина распределяемых затрат и величина выбранной базы распределения должны находиться в пропорциональной зависимости

в) база распределения должна находиться в пропорциональной зависимости от продолжительности отчетного периода

13. Дифференциация баз распределения косвенных затрат предполагает, что:

**а) могут использоваться различные базы распределения для различных статей затрат и различных мест возникновения затрат**

б) для каждого отчетного периода должны использоваться различные базы распределения

в) различные базы распределения должны использоваться для составления нормативных (плановых) и фактических калькуляций

## **Текущий контроль успеваемости по теме 9. Мероприятия по снижению затрат в организациях здравоохранения и их эффективность**

### **Перечень вопросов к занятию:**

1. Этапы анализа структуры затрат
2. Разработка мероприятий по снижению затрат согласно схеме: статья затрат должна составлять больше 1 % от всех издержек производства; для получения 80 % эффекта необходимо проанализировать издержки, которые составляют около 20 % всех затрат.
3. Мероприятия по снижению затрат в организациях здравоохранения

### **Вопросы для устного опроса студентов:**

1. Какие существуют виды и варианты снижения затрат?
2. Как планируются и осуществляются мероприятия по снижению затрат?
3. Какие способы снижения затрат наиболее эффективны на практике?
4. Как ведется снижение затрат на материалы?
5. В чем выгода снижения транспортных затрат?
6. Как выбираются стратегии снижения затрат?
7. Какие основные принципы затрат необходимо учитывать?

### **Задания для практического (семинарского) занятия:**

**Задача 1.** Технологический процесс на производственном предприятии предусматривает наличие двух переделов: цех А – литье, цех В – обработка. В таблице представлены данные, характеризующие деятельность цеха А в отчетном месяце.

Показатель	Количество, шт.	Сумма, руб.
Незавершенное производство на начало периода,	4000	8080
в том числе основные материалы		5280
добавленные затраты (40% незавершенности)		2800
Начатые обработкой изделия	55000	
Незавершенное производство на конец месяца (30% завершенности)	3000	
Отпущенные основные материалы		71500
Добавленные затраты		40875

Рассчитайте себестоимость полуфабрикатов, произведенных в цехе А, и стоимость незавершенного производства этого цеха, используя метод условных единиц.

### **Решение**

В основе расчетов лежит метод ФИФО, согласно которому к выпуску новых изделий можно приступать только после доведения до полной готовности НЗП, имевшегося на начало отчетного месяца.

Поэтому затраты, производимые в течение отчетного периода, будут складываться из:

1. затрат, «добавленных» к НЗП на начало месяца с целью доведения его до готовых полуфабрикатов;
2. затрат, необходимых для того, чтобы начать (с нуля) и полностью завершить в отчётном месяце полуфабрикаты;
3. затрат по созданию задела НЗП на конец месяца, т.е. затраты произведённые в отчётном месяце на полуфабрикаты, которые будут выпущены лишь в следующем месяце.

Для расчёта выше указанных показателей необходимо определить объём производства и затраты в условных единицах (табл. 1). Расчёт показателей представлен после таблицы.

Показатель	Учитываемые единицы, шт.	Условные единицы	
		Материальные затраты	Добавленные затраты
НЗП на начало отчетного месяца (60% готовности)	1	3	6
Начато и закончено обработкой полуфабрикатов в отчетном месяце	2	4	5
НЗП на конец отчетного месяца (30% готовности)	1	4	7
Итого			

<sup>1</sup> данные по условию;

<sup>2</sup> в течение отчётного месяца было начато 55000 единиц полуфабрикатов, из них незаконченными остались на конец месяца 3000 – таким образом, количество начатых и законченных обработкой полуфабрикатов составило \_\_\_\_\_ шт. \_\_\_\_\_

<sup>3</sup> для доработки незавершённых в прошлом месяце полуфабрикатов материальные затраты не нужны, т.к. материалы полностью отпускаются в самом начале производства полуфабрикатов, т.е. в прошлом месяце;

<sup>4</sup> в отчётном месяце было начато производство 55000 шт. полуфабрикатов (52000 + 3000), из них 52000 были закончены к концу месяца, а 3000 остались в составе НЗП на конец месяца. Согласно сущности метода условных единиц для производства одной единицы полуфабриката необходима 1 у.е. материальных затрат и 1 у.е. добавленных затрат. Следовательно, в отчётном месяце было затрачено \_\_\_\_\_ у.е. материалов \_\_\_\_\_;

<sup>5</sup> расчёт у.е. добавленных затрат аналогичен расчёту материальных затрат, т.е. на производство 1 шт. полуфабриката (законченного) необходима 1 у.е. добавленных затрат. Следовательно, \_\_\_\_\_ у.е. = \_\_\_\_\_ шт. \* 1 у.е.;

<sup>6</sup> поскольку незаконченные обработкой полуфабрикаты частично (в данном случае 60%) были выполнены в предыдущем месяце, то логично, что 60% добавленных затрат на них было списано в предыдущем месяце. В отчётном же месяце осуществляется их окончательная доработка (оставшиеся 40%), поэтому на доработку каждой единицы полуфабриката необходима не 1 у.е. добавленных затрат, а лишь 0,4 у.е. Следовательно, \_\_\_\_\_ у.е. = \_\_\_\_\_.;

<sup>7</sup> незаконченные в отчётном месяце полуфабрикаты оказались обработанными только на 30%, следовательно на них было израсходовано в течение месяца не по 1 у.е. добавленных затрат на 1 шт., по 0,3 у.е. на 1 шт. Таким образом, \_\_\_\_\_ у.е. = \_\_\_\_\_.

Из таблицы исходных данных следует, что в отчётном месяце в производство было отпущено материалов на общую сумму 71500 руб.

Из расчётной таблицы видно, что все материальные затраты отчётного периода составили 55 000 у.е. (строка «Итого» графы 3).

Следовательно, 1 у.е. материальных затрат обходится организации в 1,30 руб. (71500/55000).

Аналогично оценивается стоимость 1 у.е. добавленных затрат – \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_).

Результаты расчётов отражаются в таблице 2

Вид затрат	Затраты, руб.			Затраты, у.е.*	Стоимость 1 у.е., руб. (гр. 3 / гр. 5)
	в НЗП начало месяца*	на за отчетный месяц*	всего затрат (гр. 2 + гр. 3)		
Материальные затраты	5280	71500		55000	1,30
Добавленные затраты	2800	40875		54500	
Итого				-	

\* значения 2 и 3 графы перенесены из таблицы исходных данных, значения графы 5 из предыдущей расчётной таблицы.

На основе полученной информации производится расчёт себестоимости выпущенных в отчётном месяце полуфабрикатов и незавершённого производства на конец месяца в денежном эквиваленте.

Показатели и методика их расчёта	Себестоимость, руб.	
	Выпущенных полуфабрикатов	НЗП на конец отчётного месяца
НЗП на начало отчётного месяца		
Затраты, произведённые в отчётном месяце, с целью доработки НЗП начального – 1600 у.е. * 0,75 руб.		
Себестоимость доработанных в отчётном месяце полуфабрикатов (стр. 1+ стр. 2)		
Затраты на начатые и законченные обработкой в отчётном месяце полуфабрикаты, всего, в т.ч.: материальные затраты (52000 у.е. * 1,30 руб.) добавленные затраты (_____)		
НЗП на конец отчётного месяца, всего, в т.ч.: материальные затраты (3000 у.е. * 1,30 руб.) добавленные затраты (_____)		
ИТОГО:		

Таким образом, себестоимость полуфабрикатов (литье), переданных из передела А в передел В, составит \_\_\_\_\_ руб. Остатки НЗП передела А на начало следующего месяца оцениваются в \_\_\_\_\_ руб.

**Задача 2.** Существует 2 направления предпринимательской деятельности на предприятии. Основные показатели, которые характеризуют эти направления, сведены в табл. 1. Определить, какое направление является наиболее прибыльным при условии, что объем производства во всех анализируемых случаях равен объему реализации и составляет 4 тыс. шт.

	Объем реализации, тыс. шт.	R, тыс. руб.	S, тыс. руб.
1	4	5400	4700

2	4	6000	4500
---	---	------	------

В таблице использованы следующие обозначения:

R – выручка, S – совокупные издержки.

**Решение:**

Сведем алгоритм расчета в таблицу 1:

	Объем реализации, тыс. шт.	R, тыс. руб.	S, тыс. руб.	Прибыль (убыток)	
				на единицу, руб/шт	от реализации, тыс. руб.
1	4	5400	4700		
2	4	6000	4500		

**Вывод:**

**Задача 3.** Предприятие производит продукцию вида А по цене 1500 рублей за единицу. Удельные переменные расходы составляют 1450 руб. Общая величина постоянных расходов равна 3000 тыс. руб. Определить величину критического объема продукции.

**Решение:**

Расчет критического объема продукции производим по формуле:

$$q_{кр} = \frac{C}{P - v}, \quad ($$

где C – общие постоянные издержки, руб.;

P – цена на данную продукцию предприятия, руб.;

v – удельные переменные издержки, руб/шт.

**Задача 5.** Определить общее снижение себестоимости за счет используемых источников по индексному методу, если в отчетном периоде по сравнению с плановым, экономия от снижения себестоимости на материальных ресурсах

составила 2,8 %, на заработной плате 0,84 % и на управлении и обслуживании 1 %.

**Решение:**

Общая экономия от снижения себестоимости определяется по формуле:

$$\mathcal{E}_{\text{общ}} = \Delta S_{\text{мр}} + \Delta S_{\text{зпл}} + \Delta S_{\text{уо}},$$

где  $\Delta S_{\text{мр}}$  – снижение себестоимости по материальным ресурсам, %;

$\Delta S_{\text{зпл}}$  – снижение себестоимости по заработной плате, %;

$\Delta S_{\text{уо}}$  – снижение себестоимости на управлении и обслуживании, %.

$\mathcal{E}_{\text{общ}} =$

**Задача 4.** Годовой объем производства продукции предприятия составляет 35 тыс. шт. В плановом периоде цена сырья была принята 7 тыс. руб./т., а норма расхода материала на единицу продукции – 0,3 кг, коэффициент использования материала  $k_{\text{исп}}=0,8$ . Определить экономию на материальных затратах, если фактический расход совпал с плановым, а цена сырья возросла до 10 тыс. руб./т. Вместе с тем коэффициент использования материала увеличился до  $K_{\text{исп}}= 0,9$ .

**Решение:**

Стоимость материальных затрат определяют как произведение нормы расхода материальных ресурсов на их цену, скорректированное на коэффициент использования материала:

$$Z_{\text{мр}} = \frac{N_{\text{мр}} \cdot Ц_{\text{мр}}}{k_{\text{исп}}}.$$

Разница между плановой и фактической стоимостью материальных затрат, характеризует экономию материала на единицу продукции. Экономия

материальных затрат на весь объем производства выразится как произведение экономии единицы продукции на годовой объем:

$$\mathcal{E}_{\text{мр}} = (z_{\text{мр}_{\text{пл}}} - z_{\text{мр}_{\text{факт}}})Q = \Delta z \cdot Q.$$

### Фонд тестовых заданий по теме № 9:

1. Сырье и заработная плата относится к затратам

- а) **условно переменным**
- б) условно-детерминированным
- в) условно-постоянным

2. Маржинальный анализ учитывает показатели

- а) **издержки**
- б) **объем производства продукции**
- в) **прибыль**
- г) заработная плата
- д) амортизация

3. Релевантными затратами считаются:

- а) затраты, рассчитанные для нескольких проектов с использованием единых правил
- б) **затраты, имеющие существенное значение для принятия управленческого решения**
- в) сумма затрат, связанная с конкретным проектом
- г) общие для двух альтернативных проектов затраты

4. По методу признания в качестве расходов затраты классифицируют на:

- а) прямые и косвенные
- б) **на продукт и за период**
- в) постоянные и переменные
- г) релевантные и нерелевантные

5. В качестве носителя затрат могут выступать:

- а) цех

- б) рабочее место
- в) продукт (услуга)**
- г) предприятие

6. Порог рентабельности - это такая выручка от реализации при которой

- а) предприятие уже не имеет убытков, но еще не имеет и прибылей**
- б) разность между фактической выручкой от реализации и порогом рентабельности в стоимостном выражении
- в) предприятие уже не имеет прибылей

7. Затраты на маркетинг для больших предприятий носят

- а) обязательный характер**
- б) необязательный характер
- в) законодательный характер

8. В затраты по оценке качества включены затраты:

- а) выбор номенклатуры показателей качества;
- б) выбор базовых образцов и определение базовых показателей качества**
- в) упаковка и хранение;
- г) реализация;

9. Цеховая себестоимость – это

- а) расходы на подготовку и освоение производства**
- б) общехозяйственные расходы
- в) внепроизводственные расходы

10. Полная себестоимость включает в себя

- а) расходы на подготовку и освоение производства
- б) общехозяйственные расходы**
- в) внепроизводственные расходы**

11. Метод распределения предполагает:

- а) отнесение всей величины затрат комплексного производства на главный продукт

**б) распределение затрат комплексного производства между всеми получаемыми продуктами**

в) уменьшение величины затрат комплексного производства на величину потребительской стоимости побочных продуктов

12. Использование принципа «пропорциональности» для распределения косвенных затрат означает, что:

**а) величина распределяемых косвенных затрат должна находиться в пропорциональной зависимости от величины прямых затрат**

б) величина распределяемых затрат и величина выбранной базы распределения должны находиться в пропорциональной зависимости

в) база распределения должна находиться в пропорциональной зависимости от продолжительности отчетного периода

13. Дифференциация баз распределения косвенных затрат предполагает, что:

**а) могут использоваться различные базы распределения для различных статей затрат и различных мест возникновения затрат**

б) для каждого отчетного периода должны использоваться различные базы распределения

в) различные базы распределения должны использоваться для составления нормативных (плановых) и фактических калькуляций

## **2. ВОПРОСЫ ДЛЯ ПРОМЕЖУТОЧНОЙ АТТЕСТАЦИИ И ПРОВЕРЯЕМЫЕ КОМПЕТЕНЦИИ**

### **Вопросы к экзамену**

<b>№</b>	<b>Вопросы для промежуточной аттестации студента</b>	<b>Проверяемые компетенции</b>
1.	Цели, задачи и функции управления затратами предприятия. Актуальность проблемы управления затратами на предприятии в рыночных условиях.	ПК-10, ПК-14
2.	Управленческий учет как часть системы управления предприятием. Понятие, цели и содержание управленческого учета в организации.	ПК-10, ПК-14
3.	Понятие затрат, основные термины. Текущие и единовременные затраты.	ПК-10, ПК-14
4.	Состав текущих затрат предприятия. Группировка расходов организации в бухгалтерских нормативных документах и в Налоговом кодексе РФ.	ПК-10, ПК-14
5.	Основы количественного и качественного анализа информации о затратах при принятии управленческих решений.	ПК-10, ПК-14
6.	Основные принципы и стандарты отражения затрат в финансовом учете и	ПК-10, ПК-14

	отчётности организации здравоохранения	
7.	Затраты как предмет управления. Система показателей затрат.	ПК-10, ПК-14
8.	Понятие центра ответственности. Особенности системы управления затратами по центрам ответственности.	ПК-10, ПК-14
9.	Классификация центров ответственности по принципу объема полномочий и ответственности и по признаку выполняемых ими функций.	ПК-10, ПК-14
10.	Содержание и соотношение понятий «издержки», «затраты», «расходы» и «себестоимость».	ПК-10, ПК-14
11.	Содержание функций контроля, учета и анализа в управлении затратами	ПК-10, ПК-14
12.	Группировка затрат на производство по экономическим элементам и по статьям калькуляции.	ПК-10, ПК-14
13.	Классификация затрат предприятия по признакам.	ПК-10, ПК-14
14.	Классификация затрат себестоимости.	ПК-10, ПК-14
15.	Классификация затрат по экономическим элементам.	ПК-10, ПК-14
16.	Классификация затрат по статьям калькуляции.	ПК-10, ПК-14
17.	Классификация затрат для принятия управленческих решений краткосрочного периода.	ПК-10, ПК-14
18.	Классификация затрат для осуществления контроля и регулирования.	ПК-10, ПК-14
19.	Классификация и поведение затрат в связи с изменением объемов производства.	ПК-10, ПК-14
20.	Классификация затрат на качество продукции.	ПК-10, ПК-14
21.	Классификация затрат здравоохранения.	ПК-10, ПК-14
22.	Понятие себестоимости и калькуляции продукции. Общие принципы и задачи калькулирования себестоимости продукции.	ПК-10, ПК-14
23.	Распределение затрат. Порядок исчисления и распределения косвенных расходов.	ПК-10, ПК-14
24.	Понятие и содержание планирования себестоимости производства и реализации продукции. Смета затрат на производство – важная составляющая плана по себестоимости.	ПК-10, ПК-14
25.	Принципы и методы составления финансовой отчетности полного включения затрат и методом включения переменных затрат.	ПК-10, ПК-14
26.	Системы современных показателей для характеристики социально-экономической, производственной, управленческой и финансовой деятельности предприятий сферы здравоохранения.	ПК-10, ПК-14
27.	Типовые статьи себестоимости, их изменение для предприятий различных размеров и отраслевой принадлежности.	ПК-10, ПК-14
28.	Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в практике российских предприятий.	ПК-10, ПК-14
29.	Методы учета затрат в практике зарубежных предприятий.	ПК-10, ПК-14
30.	Особенности формирования позаказной калькуляции затрат на производство.	ПК-10, ПК-14
31.	Особенности формирования пооперационной и попередельной калькуляции затрат на производство.	ПК-10, ПК-14
32.	Калькулирование полной и неполной (переменной) себестоимости.	ПК-10, ПК-14
33.	Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения.	ПК-10, ПК-14
34.	Системы управленческого учета доходов и расходов организации здравоохранения для построения эффективных экономических, финансовых и организационно-управленческих моделей путем их адаптации к конкретным задачам управления	ПК-10, ПК-14
35.	Фактический и нормативный методы учета затрат и калькулирования. Система «стандарт-кост».	ПК-10, ПК-14
36.	Система управления затратами директ-костинг.	ПК-10, ПК-14
37.	Учет затрат и калькулирование себестоимости по видам деятельности. (ABC-метод).	ПК-10, ПК-14
38.	Управление затратами и результатами в системе таргет-кост и кайзен-кост.	ПК-10, ПК-14
39.	Метод управления затратами по системе JIT и по стадиям жизненного цикла	ПК-10, ПК-14

	продукции.	
40.	Метод управления затратами Cost-killing и бенчмаркинг.	ПК-10, ПК-14
41.	Анализ и принятие управленческих решений. Виды решений. Этапы процесса принятия управленческих решений.	ПК-10, ПК-14
42.	Принятие оперативных управленческих решений в краткосрочном периоде. CVP-анализ как инструмент принятия краткосрочных управленческих решений.	ПК-10, ПК-14
43.	Понятие релевантности в отношении доходов и расходов на основе данных управленческого учёта.	ПК-10, ПК-14
44.	Принятие управленческих решений по ценообразованию и реструктуризации бизнеса.	ПК-10, ПК-14
45.	Критерии принятия управленческих решений при долгосрочном и краткосрочном планировании затрат	ПК-10, ПК-14
46.	Организационные аспекты управленческого учета. Варианты организации управленческого учета на предприятии.	ПК-10, ПК-14
47.	Понятие и виды внутрихозяйственной отчетности. Отчетность по центрам ответственности.	ПК-10, ПК-14
48.	Планирование затрат и результатов деятельности предприятия. Цели организации и цели (задачи) планирования. Виды планов, их классификация.	ПК-10, ПК-14
49.	Бюджетирование как управленческая технология. Понятие, объект, назначение бюджетирования. Виды бюджетов, их классификация.	ПК-10, ПК-14
50.	Основные этапы бюджетного процесса. Принципы эффективного бюджетирования.	ПК-10, ПК-14
51.	Бюджет продаж и запасов готовой продукции, его сущность и особенности	ПК-10, ПК-14
52.	Бюджет движения денежных средств, доходов и расходов, его сущность и особенности.	ПК-10, ПК-14
53.	Стратегический анализ затрат, его роль в управлении затратами предприятия. Проблемы стратегического управления затратами.	ПК-10, ПК-14
54.	Управление факторами поведения затрат	ПК-10, ПК-14
55.	Управление динамикой затрат и трансакционными издержками	ПК-10, ПК-14
56.	Мероприятия по снижению затрат предприятия и их эффективность.	ПК-10, ПК-14

**Примеры типовых контрольных заданий или иных материалов, необходимых для оценки знаний, умений, навыков и (или) опыта деятельности, характеризующих этапы формирования компетенций в ходе промежуточной аттестации студентов.**

**Экзамен по дисциплине «Управление затратами в организациях  
здравоохранения»**

**Направление подготовки 38.03.02 «Менеджмент»**

**Вариант №1 контрольных заданий к экзамену**

1. Цели, задачи и функции управления затратами предприятия. Актуальность проблемы управления затратами на предприятии в рыночных условиях.

2. Особенности формирования позаказной калькуляции затрат на производство.

**Задача.** Фирма «Фолиант» занимается реализацией телефонных приложений телемедицина. Фирма не является плательщиком налога на добавленную стоимость. В текущем году она реализовала: 10 станций по 150 000 руб. за каждую, 20 станций по 282 000 руб. за каждую.

Фирма произвела следующие расходы (руб.):

- оплата поставщикам стоимости приобретенных станций 5 500 000 руб.
- заработная плата сотрудникам 150 000 руб.
- материалы, использованные при установке станций 100 000 руб.
- услуги связи, интернет-услуги 50 000 руб.
- расходы на содержание здания, в котором находится фирма 40 000 руб.
- транспортные расходы 60 000 руб.

Если фирма «Фолиант» привлечет дополнительно 3 работников, то:

- заработная плата каждого из которых составит 8 000 руб.,
- объем потребляемых услуг связи увеличится на 20%,
- объем потребляемых транспортных услуг возрастет на 17%,
- увеличатся расходы на материалы на 15%.

Это позволит дополнительно продать 5 станций по цене 150 000 руб.,  
покупная стоимость каждой из которых 130 000 руб.

**Определите:**

1) какие расходы фирмы «Фолиант» являются:

а) постоянными;

б) переменными;

2) величину приростных затрат (доходов);

3) величину предельных затрат (доходов).

Сделайте расчет и решите, следует ли увеличивать объем продаж.

**Вариант №2 контрольных заданий к экзамену**

1. Управленческий учет как часть системы управления предприятием.

Понятие, цели и содержание управленческого учета в организации.

2. Особенности формирования попроцессной и попередельной

калькуляции затрат на производство.

**Задача.** Структурная организация закрытого акционерного общества «Квант» предусматривает наличие шести центров ответственности. Имеется информация, характеризующая деятельность эти центров ответственности за квартал, она представлена в таблице 1.

Таблица 1

Центр ответственности	Выпущено продукции, шт.	Численность персонала, человек	Текущие затраты, руб.	В том числе материальные затраты, руб.	Выручка, руб.
Бригада № 1	1 800	44	72 000	50 300	91 800
Бригада № 2	1 480	36	64 800	45 200	90 280
Бригада № 3	1 925	28	86 400	56 000	118 965
Администрация		8	16 000		
Цех упаковки		12	28 410	11 000	

Отдел материально-технического снабжения (МТС)		8	18 500		
Итого	5 205	136	286 110	162 500	5

1. Распределите затраты, направленные на содержание администрации между бригадами, цехом упаковки и отделом материально-технического снабжения (МТС). В качестве базы распределения используйте численность работников этих подразделений.
2. Распределите затраты отдела МТС между бригадами и цехом упаковки. В качестве базы распределения используйте материальные затраты
3. Распределите затраты цеха упаковки между бригадами. В качестве базы распределения используйте материальные затраты
4. Определите полную производственную себестоимость продукции по бригадам.
5. Определите финансовый результат по бригадам.
6. Сделайте вывод.

### **Вариант №3 контрольных заданий к экзамену**

1. Понятие затрат, основные термины. Текущие и единовременные затраты.
2. Калькулирование полной и неполной (переменной) себестоимости.  
**Задача.** Определить полную себестоимость изделия А и изделия Б.  
Выпуск изделия А – 500 ед., затраты на материалы на ед. изд. – 120 руб., основная заработная плата на годовой выпуск – 130 000 руб., дополнительная зарплата – 10%, начисления на заработную плату – 26%.

Выпуск изделия Б – 250 ед., затраты на материалы на ед. изд. – 380 руб., основная заработная плата на годовой выпуск – 80 000 руб.

Общехозяйственные расходы по изд. А – 50%, по изд. Б – 35%, от прямых затрат. Внепроизводственные затраты по изд. А – 5%, по изд. Б – 7% от производственной себестоимости.

### Критерии оценки при текущем и промежуточном контроле (экзамен)

Оценка промежуточной аттестации выставляется в зачетную книжку обучающегося (кроме «неудовлетворительно») и экзаменационную ведомость в форме дифференцированных оценок «отлично», «хорошо», «удовлетворительно», «неудовлетворительно» согласно шкале оценки для проведения промежуточной аттестации по дисциплине.

№ №	Наименование этапа	Технология оценивания	Шкала (уровень) оценивания			
			ниже порогового «неудовлетворительно»	пороговый «удовлетворительно»	продвинутый «хорошо»	высокий «отлично»
2	Контроль знаний	Экзамен	ответ студента не имеет теоретического обоснования; не дает правильных формулировок, определений понятий и терминов; полное непонимание материала или отказ от ответа	ответ студента не имеет теоретического обоснования; не полное понимание материала; допускает неточности в формулировках, определениях понятий и терминов; иногда искажает смысл	студент отвечает полно, обоснованно, но имеет единичные ошибки, которые сам же исправляет после замечания преподавателя; полное понимание материала; свободно владеет речью.	студент отвечает полно, обоснованно; дает правильные формулировки, точные определения понятий и терминов; полное понимание материала; свободно владеет речью

### КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ ОТВЕТА СТУДЕНТА ПРИ 100-БАЛЛЬНОЙ СИСТЕМЕ

ХАРАКТЕРИСТИКА ОТВЕТА	Оценка ECTS	Баллы в БРС	Уровень сформированности компетентности по дисциплине	Оценка

<p>Дан полный, развернутый ответ на поставленный вопрос, показана совокупность осознанных знаний об объекте, проявляющаяся в свободном оперировании понятиями, умении выделить существенные и несущественные его признаки, причинно-следственные связи. Знание об объекте демонстрируется на фоне понимания его в системе данной науки и междисциплинарных связей. Ответ формулируется в терминах науки, изложен литературным языком, логичен, доказателен, демонстрирует авторскую позицию студента. В полной мере овладел компетенциями.</p>	A	100-96	ВЫСОКИЙ	5 (отлично)
<p>Дан полный, развернутый ответ на поставленный вопрос, показана совокупность осознанных знаний об объекте, проявляющаяся в свободном оперировании понятиями, умении выделить существенные доказательства, демонстрирует авторскую позицию студента. В полной мере овладел компетенциями.</p>	B	95-91	ВЫСОКИЙ	5 (отлично)
<p>Дан полный, развернутый ответ на поставленный вопрос, доказательно раскрыты основные положения темы; в ответе прослеживается четкая структура, логическая последовательность, отражающая сущность раскрываемых понятий, теорий, явлений. Ответ изложен литературным языком в терминах науки. В ответе допущены недочеты, исправленные студентом с помощью преподавателя. В полной мере овладел компетенциями.</p>	C	90-86	СРЕДНИЙ	4 (хорошо)
<p>Дан полный, развернутый ответ на поставленный вопрос, показано умение выделить существенные и несущественные признаки, причинно-следственные связи. Ответ четко структурирован, логичен, изложен литературным языком в терминах науки. Могут быть допущены недочеты или незначительные ошибки, исправленные студентом с помощью преподавателя. В полной мере овладел компетенциями.</p>	D	85-81	СРЕДНИЙ	4 (хорошо)
<p>Дан полный, развернутый ответ на поставленный вопрос, показано умение выделить существенные и</p>	E	80-76	СРЕДНИЙ	4 (хорошо)

<p>несущественные признаки, причинно-следственные связи. Ответ четко структурирован, логичен, изложен в терминах науки. Однако допущены незначительные ошибки или недочеты, исправленные студентом с помощью «наводящих» вопросов преподавателя. В полной мере овладел компетенциями.</p>				
<p>Дан полный, но недостаточно последовательный ответ на поставленный вопрос, но при этом показано умение выделить существенные и несущественные признаки и причинно-следственные связи. Ответ логичен и изложен в терминах науки. Могут быть допущены 1-2 ошибки в определении основных понятий, которые студент затрудняется исправить самостоятельно. Достаточный уровень освоения компетенциями</p>	F	75-71	НИЗКИЙ	3 (удовлетворительно)
<p>Дан недостаточно полный и недостаточно развернутый ответ. Логика и последовательность изложения имеют нарушения. Допущены ошибки в раскрытии понятий, употреблении терминов. Студент не способен самостоятельно выделить существенные и несущественные признаки и причинно-следственные связи. Студент может конкретизировать обобщенные знания, доказав на примерах их основные положения только с помощью преподавателя. Речевое оформление требует поправок, коррекции. Достаточный уровень освоения компетенциями</p>	G	70-66	НИЗКИЙ	3 (удовлетворительно)
<p>Дан неполный ответ, представляющий собой разрозненные знания по теме вопроса с существенными ошибками в определениях. Присутствуют фрагментарность, нелогичность изложения. Студент не осознает связь данного понятия, теории, явления с другими объектами дисциплины. Отсутствуют выводы, конкретизация и доказательность изложения. Дополнительные и уточняющие вопросы преподавателя приводят к коррекции ответа студента на поставленный вопрос. Обобщенных знаний не показано. Речевое оформление требует поправок, коррекции.</p>	H	61-65	КРАЙНЕ НИЗКИЙ	3 (удовлетворительно)

Достаточный уровень освоения компетенциями				
<p>Не получены ответы по базовым вопросам дисциплины или дан неполный ответ, представляющий собой разрозненные знания по теме вопроса с существенными ошибками в определениях.</p> <p>Присутствуют фрагментарность, нелогичность изложения. Студент не осознает связь данного понятия, теории, явления с другими объектами дисциплины. Отсутствуют выводы, конкретизация и доказательность изложения.</p> <p>Речь неграмотная. Дополнительные и уточняющие вопросы преподавателя не приводят к коррекции ответа студента не только на поставленный вопрос, но и на другие вопросы дисциплины.</p> <p>Компетенции не сформированы</p>	I	60-0	НЕ СФОРМИРОВАНА	2

Пятигорский медико-фармацевтический институт – филиал государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Волгоградский государственный медицинский университет»  
Министерства здравоохранения Российской Федерации

*Кафедра экономики и организации здравоохранения и фармации*

*Е.А. Сергеева*

**Методические указания по выполнению  
контрольной работы по дисциплине  
«УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ В ЗДРАВООХРАНЕНИИ»  
для студентов 2 курса  
направления 38.03.02 «Менеджмент»  
(заочная форма)**

**Пятигорск 2020**

## **СОДЕРЖАНИЕ**

- 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**
- 2. ТРЕБОВАНИЯ К КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЕ**
- 3. ТЕМАТИКА КОНТРОЛЬНЫХ РАБОТ (ПО ВАРИАНТАМ)**
- 4. СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ**
- 5. ТРЕБОВАНИЯ К ОФОРМЛЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ**
- 6. КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ КОНТРОЛЬНЫХ РАБОТ**

## 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Основная задача данных методических рекомендаций — оказать необходимую помощь, а также правильно направить усилия студента на качественное выполнение контрольной работы по дисциплине «Управление затратами в здравоохранении». Методические рекомендации предназначены для студентов заочной формы обучения направления 38.03.02 «Менеджмент» и составлены с учётом современных требований к контрольным работам.

**Контрольная работа** — это письменная работа, которая является обязательной составной частью учебного плана основной образовательной программы высшего образования. Контрольная работа – письменная работа, предполагающая проверку знаний заданного к изучению материала и навыков его практического применения.

Написание контрольной работы практикуется в учебном процессе в целях приобретения студентом необходимой профессиональной подготовки, развития умения и навыков самостоятельного научного поиска: изучения литературы по выбранной теме, анализа различных источников и точек зрения, обобщения материала, выделения главного, формулирования выводов и т.п. С помощью контрольной работы студент постигает наиболее сложные проблемы курса, учится лаконично излагать свои мысли, правильно оформлять работу.

## 2. ТРЕБОВАНИЯ К КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЕ

Завершённая контрольная работа, оформленная должным образом, подписывается студентом на титульном листе и сдается для проверки в методический кабинет факультета заочного обучения не позднее, чем за 2 недели до сдачи зачёта или экзамена.

Зачёт по контрольной работе является обязательным условием допуска к экзамену или зачёту.

**Электронный вариант** выполненной работы после получения зачета по контрольной работе, подлежит сдаче преподавателю, принимающему зачет по контрольной работе.

Организация учёта и выполнения контрольных работ возлагается на кафедру в соответствии с закреплением дисциплин.

### **3. ТЕМАТИКА КОНТРОЛЬНЫХ РАБОТ (ПО ВАРИАНТАМ)**

#### *Управление затратами в организациях здравоохранения*

##### **Вариант № 1**

1. Цели, задачи и функции управления затратами предприятия. Актуальность проблемы управления затратами на предприятии в рыночных условиях.

2. Особенности формирования позаказной калькуляции затрат на производство.

3. Классификация затрат здравоохранения.

**Задача 1.** Годовой объем производства продукции предприятия составляет 35 тыс. шт. В плановом периоде цена сырья была принята 7 тыс. руб./т., а норма расхода материала на единицу продукции – 0,3 кг, коэффициент использования материала  $k_{исп} = 0,8$ . Определить экономию на материальных затратах, если фактический расход совпал с плановым, а цена сырья возросла до 10 тыс. руб./т. Вместе с тем коэффициент использования материала увеличился до  $K_{исп} = 0,9$ .

**Задача 2.** Фирма «Максима» занимается реализацией телефонных станций. Фирма не является плательщиком налога на добавленную стоимость. В текущем году она реализовала: 10 станций по 150 000 руб. за каждую, 20 станций по 282 000 руб. за каждую.

Фирма произвела следующие расходы (руб.):

- оплата поставщикам стоимости приобретенных станций 5 500 000 руб.
- заработная плата сотрудникам 150 000 руб.
- материалы, использованные при установке станций 100 000 руб.
- услуги связи, интернет-услуги 50 000 руб.
- расходы на содержание здания, в котором находится фирма 40 000 руб.
- транспортные расходы 60 000 руб.

Если фирма «Максима» привлечет дополнительно 3 работников, то:

- заработная плата каждого из которых составит 8 000 руб.,
- объем потребляемых услуг связи увеличится на 20%,
- объем потребляемых транспортных услуг возрастет на 17%,
- увеличатся расходы на материалы на 15%.

Это позволит дополнительно продать 5 станций по цене 150 000 руб., покупная стоимость каждой из которых 130 000 руб.

**Определите:**

1) какие расходы фирмы «Максима» являются:

а) постоянными;

б) переменными;

2) величину приростных затрат (доходов);

3) величину предельных затрат (доходов).

Сделайте расчет и решите, следует ли увеличивать объем продаж.

**Вариант № 2**

1. Управленческий учет как часть системы управления предприятием. Понятие, цели и содержание управленческого учета в организации.

2. Особенности формирования попроцессной и попередельной калькуляции затрат на производство.

3. Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения.

**Задача 1.** Предприятие производит продукцию вида А по цене 1500 рублей за единицу. Удельные переменные расходы составляют 1450 руб. Общая величина постоянных расходов равна 3000 тыс. руб. Определить величину критического объема продукции.

**Задача 2.** Структурная организация закрытого акционерного общества «Темп» предусматривает наличие шести центров ответственности. Имеется информация, характеризующая деятельность этих центров ответственности за квартал, она представлена в таблице 1.

Таблица 1

Центр ответственности	Выпущено продукции, шт.	Численность персонала, человек	Текущие за траты, руб.	В том числе материальные затраты, руб.	Выручка, руб.
Бригада № 1	1 800	44	72 000	50 300	91 800
Бригада № 2	1 480	36	64 800	45 200	90 280
Бригада № 3	1 925	28	86 400	56 000	118 965
Администрация		8	16 000		
Цех упаковки		12	28 410	11 000	
Отдел материально-технического		8	18 500		

снабжения (МТС)					
<b>Итого</b>	<b>5 205</b>	<b>136</b>	<b>286 110</b>	<b>162 500</b>	<b>3015</b>

1. Распределите затраты, направленные на содержание администрации между бригадами, цехом упаковки и отделом материально-технического снабжения (МТС). В качестве базы распределения используйте численность работников этих подразделений.

2. Распределите затраты отдела МТС между бригадами и цехом упаковки. В качестве базы распределения используйте материальные затраты

3. Распределите затраты цеха упаковки между бригадами. В качестве базы распределения используйте материальные затраты

4. Определите полную производственную себестоимость продукции по бригадам.

5. Определите финансовый результат по бригадам.

6. Сделайте вывод.

### Вариант № 3

1. Понятие затрат, основные термины. Текущие и единовременные затраты.

2. Калькулирование полной и неполной (переменной) себестоимости.

3. Анализ и принятие долгосрочных инвестиционных решений. Настоящая и будущая стоимость инвестиций.

**Задача 1.** Определить полную себестоимость изделия А и изделия Б для почтовых отделений.

*Выпуск изделия А* – 500 ед., затраты на материалы на ед. изд. – 120 руб., основная заработная плата на годовой выпуск – 130 000 руб., дополнительная зарплата – 10%, начисления на заработную плату – 26%.

*Выпуск изделия Б* – 250 ед., затраты на материалы на ед. изд. – 380 руб., основная заработная плата на годовой выпуск – 80 000 руб.

Общехозяйственные расходы по изд. А – 50%, по изд. Б – 35%, от прямых затрат. Внепроизводственные затраты по изд. А – 5%, по изд. Б – 7% от производственной себестоимости.

**Задача 2.** Общество с ограниченной ответственностью «Оптима» выпускает хлебобулочные изделия: хлеб, сдобу, кондитерские изделия и пряники.

Косвенные расходы в апреле составили 26 000 руб. (заработная плата инженерно-технических работников; аренда производственного помещения; амортизация основных средств; расходы на электроэнергию, освещение, отопление и т.п.).

*Необходимо:*

а) распределить косвенные расходы между видами изделий, используя три различные базы распределения;

- б) сравнить результаты распределения;  
 в) сделать вывод об оптимальной базе распределения косвенных расходов.

При расчетах используйте информацию из таблицы 1.

Таблица 1

Вид выпускаемой продукции	Выручка от реализации, руб.	Объем производства, руб.	Прямые затраты, руб.	Время работы, маш-ч.
Хлеб	66000	95200	65280	96
Сдоба	16500	16800	14400	12,8
Кондитерские изделия	13200	13300	8640	15,2
Пряники	14300	14700	7680	36
<b>Итого</b>	<b>110000</b>	<b>140000</b>	<b>96000</b>	<b>160</b>

#### Вариант № 4

1. Классификация затрат по экономическим элементам.
2. Распределение затрат. Порядок исчисления и распределения косвенных расходов.
3. Принятие оперативных управленческих решений в краткосрочном периоде. СVP-анализ как инструмент принятия краткосрочных управленческих решений.

**Задача 1.** Определить производственную себестоимость изделия, если:

- затраты на материалы — 8000 р.
- основная заработная плата на изделие — 300 р.
- дополнительная заработная плата — 10%
- начисления на заработную плату — 26%
- расходы по содержанию и эксплуатации оборудования — 5% от прямых затрат
  - цеховые расходы — 120% от расходов по содержанию оборудования
  - общехозяйственные расходы — 40% от цеховых расходов.

**Задача 2.** На заводе «Спектр» выпускают продукцию трех видов: лаки, краски, грунтовки. Согласно результатам структура предполагаемой реализации будет выглядеть следующим образом: лаки – 20%; краски – 50%; грунтовки – 30%.

В таблице 2 представлена информация о предполагаемых расходах на производство и о цене реализации на продукцию.

Таблица 2 (руб.)

Показатель	Лаки	Краски	Грунтовки
Переменные расходы на единицу продукции	120	80	40

Цена реализации	180	110	60
-----------------	-----	-----	----

Определите, какое количество лаков, красок и грунтовок необходимо выпустить заводу «Спектр» для получения прибыли в размере 50 000 руб., учитывая то, что постоянные расходы составляют 60 000 руб.

### Вариант № 5

1. Цели, задачи и функции управления затратами предприятия. Актуальность проблемы управления затратами на предприятии в рыночных условиях.
2. Особенности формирования позаказной калькуляции затрат на производство.
3. Классификация затрат здравоохранения.

**Задача 1.** Годовой объем производства продукции предприятия составляет 35 тыс. шт. В плановом периоде цена сырья была принята 7 тыс. руб./т., а норма расхода материала на единицу продукции – 0,3 кг, коэффициент использования материала  $K_{исп} = 0,8$ . Определить экономию на материальных затратах, если фактический расход совпал с плановым, а цена сырья возросла до 10 тыс. руб./т. Вместе с тем коэффициент использования материала увеличился до  $K_{исп} = 0,9$ .

**Задача 2.** Фирма «Максима» занимается реализацией телефонных станций. Фирма не является плательщиком налога на добавленную стоимость. В текущем году она реализовала: 10 станций по 150 000 руб. за каждую, 20 станций по 282 000 руб. за каждую.

Фирма произвела следующие расходы (руб.):

- оплата поставщикам стоимости приобретенных станций 5 500 000 руб.
- заработная плата сотрудникам 150 000 руб.
- материалы, использованные при установке станций 100 000 руб.
- услуги связи, интернет-услуги 50 000 руб.
- расходы на содержание здания, в котором находится фирма 40 000 руб.
- транспортные расходы 60 000 руб.

Если фирма «Максима» привлечет дополнительно 3 работников, то:

- заработная плата каждого из которых составит 8 000 руб.,
- объем потребляемых услуг связи увеличится на 20%,
- объем потребляемых транспортных услуг возрастет на 17%,
- увеличатся расходы на материалы на 15%.

Это позволит дополнительно продать 5 станций по цене 150 000 руб., покупная стоимость каждой из которых 130 000 руб.

**Определите:**

1) какие расходы фирмы «Максима» являются:

а) постоянными;

б) переменными;

2) величину приростных затрат (доходов);

3) величину предельных затрат (доходов).

Сделайте расчет и решите, следует ли увеличивать объем продаж.

### Вариант № 6

1. Управленческий учет как часть системы управления предприятием.

Понятие, цели и содержание управленческого учета в организации.

2. Особенности формирования попроцессной и попередельной калькуляции затрат на производство.

3. Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения.

**Задача 1.** Предприятие производит продукцию вида А по цене 1500 рублей за единицу. Удельные переменные расходы составляют 1450 руб. Общая величина постоянных расходов равна 3000 тыс. руб. Определить величину критического объема продукции.

**Задача 2.** Структурная организация закрытого акционерного общества «Темп» предусматривает наличие шести центров ответственности. Имеется информация, характеризующая деятельность этих центров ответственности за квартал, она представлена в таблице 1.

Таблица 1

Центр ответственности	Выпущено продукции, шт.	Численность персонала, человек	Текущие за траты, руб.	В том числе материальные затраты, руб.	Выручка, руб.
Бригада № 1	1 800	44	72 000	50 300	91 800
Бригада № 2	1 480	36	64 800	45 200	90 280
Бригада № 3	1 925	28	86 400	56 000	118 965
Администрация		8	16 000		
Цех упаковки		12	28 410	11 000	
Отдел материально-технического снабжения (МТС)		8	18 500		
<b>Итого</b>	<b>5 205</b>	<b>136</b>	<b>286 110</b>	<b>162 500</b>	<b>3025</b>

7. Распределите затраты, направленные на содержание администрации между бригадами, цехом упаковки и отделом материально-технического снабжения (МТС). В качестве базы распределения используйте численность работников этих подразделений.

8. Распределите затраты отдела МТС между бригадами и цехом упаковки. В качестве базы распределения используйте материальные затраты

9. Распределите затраты цеха упаковки между бригадами. В качестве базы распределения используйте материальные затраты
10. Определите полную производственную себестоимость продукции по бригадам.
11. Определите финансовый результат по бригадам.
12. Сделайте вывод.

### Вариант № 7

1. Понятие затрат, основные термины. Текущие и единовременные затраты.
2. Калькулирование полной и неполной (переменной) себестоимости.
3. Анализ и принятие долгосрочных инвестиционных решений. Настоящая и будущая стоимость инвестиций.

**Задача 1.** Определить полную себестоимость изделия А и изделия Б для почтовых отделений.

Выпуск изделия А – 500 ед., затраты на материалы на ед. изд. – 120 руб., основная заработная плата на годовой выпуск – 130 000 руб., дополнительная зарплата – 10%, начисления на заработную плату – 26%.

Выпуск изделия Б – 250 ед., затраты на материалы на ед. изд. – 380 руб., основная заработная плата на годовой выпуск – 80 000 руб.

Общехозяйственные расходы по изд. А – 50%, по изд. Б – 35%, от прямых затрат. Внепроизводственные затраты по изд. А – 5%, по изд. Б – 7% от производственной себестоимости.

**Задача 2.** Общество с ограниченной ответственностью «Оптима» выпускает хлебобулочные изделия: хлеб, сдобу, кондитерские изделия и пряники.

Косвенные расходы в апреле составили 26 000 руб. (заработная плата инженерно-технических работников; аренда производственного помещения; амортизация основных средств; расходы на электроэнергию, освещение, отопление и т.п.).

*Необходимо:*

- г) распределить косвенные расходы между видами изделий, используя три различные базы распределения;
- д) сравнить результаты распределения;
- е) сделать вывод об оптимальной базе распределения косвенных расходов.

При расчетах используйте информацию из таблицы 1.

Таблица 1

Вид выпускаемой продукции	Выручка от реализации, руб.	Объем производства, руб.	Прямые затраты, руб.	Время работы, маш-ч.
Хлеб	66000	95200	65280	96

Сдоба	16500	16800	14400	12,8
Кондитерские изделия	13200	13300	8640	15,2
Пряники	14300	14700	7680	36
<b>Итого</b>	<b>110000</b>	<b>140000</b>	<b>96000</b>	<b>160</b>

### Вариант № 8

1. Классификация затрат по экономическим элементам.

2. Распределение затрат. Порядок исчисления и распределения косвенных расходов.

3. Принятие оперативных управленческих решений в краткосрочном периоде. CVР-анализ как инструмент принятия краткосрочных управленческих решений.

**Задача 1.** Определить производственную себестоимость изделия, если:

- затраты на материалы — 8000 р.
- основная заработная плата на изделие — 300 р.
- дополнительная заработная плата — 10%
- начисления на заработную плату — 26%
- расходы по содержанию и эксплуатации оборудования — 5% от прямых затрат
- цеховые расходы — 120% от расходов по содержанию оборудования
- общехозяйственные расходы — 40% от цеховых расходов.

**Задача 2.** На заводе «Спектр» выпускают продукцию трех видов: лаки, краски, грунтовки. Согласно результатам структура предполагаемой реализации будет выглядеть следующим образом: лаки – 20%; краски – 50%; грунтовки – 30%.

В таблице 2 представлена информация о предполагаемых расходах на производство и о цене реализации на продукцию.

Таблица 2 (руб.)

Показатель	Лаки	Краски	Грунтовки
Переменные расходы на единицу продукции	120	80	40
Цена реализации	180	110	60

Определите, какое количество лаков, красок и грунтовок необходимо выпустить заводу «Спектр» для получения прибыли в размере 50 000 руб., учитывая то, что постоянные расходы составляют 60 000 руб.

### Вариант № 9

1. Цели, задачи и функции управления затратами предприятия. Актуальность проблемы управления затратами на предприятии в рыночных условиях.

2. Особенности формирования позаказной калькуляции затрат на производство.

3. Классификация затрат здравоохранения.

**Задача 1.** Годовой объем производства продукции предприятия составляет 35 тыс. шт. В плановом периоде цена сырья была принята 7 тыс. руб./т., а норма расхода материала на единицу продукции – 0,3 кг, коэффициент использования материала  $k_{исп} = 0,8$ . Определить экономию на материальных затратах, если фактический расход совпал с плановым, а цена сырья возросла до 10 тыс. руб./т. Вместе с тем коэффициент использования материала увеличился до  $K_{исп} = 0,9$ .

**Задача 2.** Фирма «Максима» занимается реализацией телефонных станций. Фирма не является плательщиком налога на добавленную стоимость. В текущем году она реализовала: 10 станций по 150 000 руб. за каждую, 20 станций по 282 000 руб. за каждую.

Фирма произвела следующие расходы (руб.):

- оплата поставщикам стоимости приобретенных станций 5 500 000 руб.
- заработная плата сотрудникам 150 000 руб.
- материалы, использованные при установке станций 100 000 руб.
- услуги связи, интернет-услуги 50 000 руб.
- расходы на содержание здания, в котором находится фирма 40 000 руб.
- транспортные расходы 60 000 руб.

Если фирма «Максима» привлечет дополнительно 3 работников, то:

- заработная плата каждого из которых составит 8 000 руб.,
- объем потребляемых услуг связи увеличится на 20%,
- объем потребляемых транспортных услуг возрастет на 17%,
- увеличатся расходы на материалы на 15%.

Это позволит дополнительно продать 5 станций по цене 150 000 руб., покупная стоимость каждой из которых 130 000 руб.

**Определите:**

- 1) какие расходы фирмы «Максима» являются:
  - а) постоянными;
  - б) переменными;

- 2) величину приростных затрат (доходов);

- 3) величину предельных затрат (доходов).

Сделайте расчет и решите, следует ли увеличивать объем продаж.

**Вариант № 10**

1. Управленческий учет как часть системы управления предприятием. Понятие, цели и содержание управленческого учета в организации.
2. Особенности формирования попроцессной и попередельной калькуляции затрат на производство.
3. Калькулирование себестоимости услуг здравоохранения.

**Задача 1.** Предприятие производит продукцию вида А по цене 1500 рублей за единицу. Удельные переменные расходы составляют 1450 руб. Общая величина постоянных расходов равна 3000 тыс. руб. Определить величину критического объема продукции.

**Задача 2.** Структурная организация закрытого акционерного общества «Темп» предусматривает наличие шести центров ответственности. Имеется информация, характеризующая деятельность этих центров ответственности за квартал, она представлена в таблице 1.

Таблица 1

Центр ответственности	Выпущено продукции, шт.	Численность персонала, человек	Текущие за траты, руб.	В том числе материальные затраты, руб.	Выручка, руб.
Бригада № 1	1 800	44	72 000	50 300	91 800
Бригада № 2	1 480	36	64 800	45 200	90 280
Бригада № 3	1 925	28	86 400	56 000	118 965
Администрация		8	16 000		
Цех упаковки		12	28 410	11 000	
Отдел материально-технического снабжения (МТС)		8	18 500		
<b>Итого</b>	<b>5 205</b>	<b>136</b>	<b>286 110</b>	<b>162 500</b>	<b>3035</b>

1. Распределите затраты, направленные на содержание администрации между бригадами, цехом упаковки и отделом материально-технического снабжения (МТС). В качестве базы распределения используйте численность работников этих подразделений.
2. Распределите затраты отдела МТС между бригадами и цехом упаковки. В качестве базы распределения используйте материальные затраты
3. Распределите затраты цеха упаковки между бригадами. В качестве базы распределения используйте материальные затраты
4. Определите полную производственную себестоимость продукции по бригадам.
5. Определите финансовый результат по бригадам.
6. Сделайте вывод.

#### 4. СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

За все сведения, изложенные в контрольной работе, и за правильность всех данных ответственность несет студент - автор работы.

Структура контрольной работы содержит следующие обязательные элементы:

- титульный лист;
- план работы;
- основная часть;
- библиографический список;
- приложение(я) (при необходимости).

**Титульный лист** является первой страницей контрольной работы и оформляется по установленной форме (Приложение 1). Титульный лист не нумеруется.

**В плане работы** перечисляют основную часть контрольной работы, библиографический список и приложения (если имеются).

Содержание **основной части** работы должно соответствовать и раскрывать название вопросов контрольной работы. Изложение теоретического материала должно иметь самостоятельный характер, сопровождаться ссылками на использованные источники информации.

**Библиографический список** включает изученные и использованные в контрольной работе источники. Библиографический список свидетельствует о степени изученности проблемы и сформированности у студента навыков самостоятельной работы.

**В приложения** включаются связанные с выполненной контрольной работой материалы, которые по каким-либо причинам не могут быть внесены в основную часть: справочные материалы, таблицы, схемы, нормативные документы, образцы документов, инструкции, методики (иные материалы), разработанные в процессе выполнения работы и т.д.

#### **4. ТРЕБОВАНИЯ К ОФОРМЛЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ**

К оформлению текста контрольной работы предъявляются определенные требования, предусмотренные государственными стандартами: ЕСКД ГОСТ 7.12-93; ГОСТ 2.105-95; ГОСТ 1.5-2002; ГОСТ 7.1-2003; ГОСТ Р 7.0.5–2008. Руководитель имеет право не принять от студента работу, если она оформлена не в соответствии с требованиями ГОСТа.

Контрольная работа должна быть выполнена в печатном варианте в виде текста, подготовленного на персональном компьютере с помощью текстового редактора и отпечатанного на принтере на листах формата А4 с одной стороны. Текст на листе должен иметь книжную ориентацию, альбомная ориентация допускается только для таблиц и схем приложений. Основной цвет шрифта - черный.

##### **Параметры страницы**

Размер бумаги – А4 (297х210 мм).

Ориентация страницы – книжная.

Левое поле – 3 см.

Верхнее поле – 2 см.

Правое поле – 1,5 см.

Нижнее поле – 2 см.

##### **Формат шрифта**

Шрифт – Times New Roman.

Размер шрифта – 14 пт.

Масштаб шрифта – 100%.

Интервал – обычный.

## **Формат абзаца**

Выравнивание – по ширине.

Отступ слева – 0 см.

Отступ справа – 0 см.

Отступ первой строки – 1,25 см (пять знаков).

Межстрочный интервал – 1,5.

Интервал перед и после каждого абзаца – 0 пт.

**Страницы нумеруются** арабскими цифрами с соблюдением сквозной нумерации по всему тексту (нумерация страниц - автоматическая). Номер страницы проставляется в центре нижней части листа без точки. В общую нумерацию включают титульный лист, план работы, но номер страницы на них не проставляют. Таким образом, работа начинается с 3-й страницы. Приложения включаются в общую нумерацию страниц.

**Цифровой (графический) материал** (далее - материалы), как правило, оформляется в виде таблиц, графиков, диаграмм, иллюстраций и имеет по тексту отдельную сквозную нумерацию для каждого вида материала, выполненную арабскими цифрами.

## **Правила оформления таблиц**

Таблицы применяют для большей наглядности результатов расчета, анализа и удобства сравнения различных показателей. Таблица представляет собой способ подачи информации в виде перечня сведений, числовых данных, приведенных в определенную систему и разнесенных по графам (колонкам).

Таблицы должны иметь названия и порядковую нумерацию. Название таблицы должно отражать ее содержание, быть точным, кратким. Название следует помещать над таблицей. Таблицы основной части текста нумеруются арабскими цифрами сквозной нумерацией. (*Пример:* Таблица 1 - Характеристика основных видов выпускаемой продукции). Слова в названии таблицы, в заголовках граф переносить и сокращать нельзя. Таблица не

нумеруется, если в тексте она одна. В конце заголовка точку не ставят, заголовок не подчеркивают.

При переносе таблицы на следующую страницу пронумеровывают ее графы и повторяют их нумерацию на следующей странице; заголовок таблицы не воспроизводят, но над ней помещают выделенные курсивом слова «Окончание таблицы 1» или «Продолжение таблицы 1». В таблицах допускается применение 12 размера шрифта.

В каждой таблице следует указывать единицы измерения показателей и период времени, к которому относятся данные. Если единица измерения в таблице является общей для всех числовых табличных данных, то её приводят в заголовке таблицы после её названия.

При использовании в работе материалов, заимствованных из литературных источников, цитировании различных авторов, необходимо делать соответствующие ссылки, а в конце работы помещать список использованной литературы. Не только цитаты, но и произвольное изложение заимствованных из литературы принципиальных положений, включаются в работу со ссылкой на источник. Ниже таблицы указывается источник, из которого приведены данные. Если таблица является самостоятельной разработкой, то указывается, по каким источникам она составлена. Таблицу, в зависимости от ее размера, помещают под текстом, в котором впервые дана ссылка на нее, или на следующей странице, а при необходимости, в приложении к документу.

Таблица 1 - Анализ структуры источников формирования активов организации ОАО «Панацея», 2013г. (тыс. руб.)

Показатель	На начало года		На конец года		Отклонение, пункты (гр.4- гр.2)
	тыс. руб.	в % к валюте Баланса	тыс. руб.	в % к валюте Баланса	
А	1	2	3	4	5
Капитал и резервы – всего в том числе:	10536	100	13608	100	-
уставный капитал (за минусом собственных акций, выкупленных у акционеров)	9	0,09	9	0,07	-0,02
Переоценка внеоборотных активов	4179	39,7	4143	30,4	-9,3
Добавочный капитал (без	18	0,2	18	0,1	-0,1

переоценки)					
Резервный капитал	2	0,02	2	0,01	-0,01
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	6328	60,0	9436	69,3	+9,3
Долгосрочные обязательства – всего	49	100	43	100	-
в том числе:					
отложенные налоговые обязательства	49	100	43	100	-
Краткосрочные обязательства – всего	4433	100	3762	100	-
в том числе:					
кредиторская задолженность	2939	66,3	2394	63,6	-2,7
оценочные обязательства	1484	33,5	1368	36,4	+2,9
Итого пассивов (источников формирования имущества)	15018	100	17413	100	-
Из них:					
собственный капитал	10536	70,2	13608	78,1	+7,9
заемный капитал	4482	29,8	3805	21,9	-7,9

### **Правила оформления графического материала**

К графическому материалу относят диаграммы, графики, схемы, рисунки, фотографии. Использование продуманных и тщательно подобранных иллюстраций там, где они возможны и нелишни, способно украсить любую студенческую письменную работу. Следует соблюдать соответствие графического материала тексту работы. Разрешается выполнять иллюстрации в любых цветах на цветном принтере, обеспечивающем высокое качество печати.

Количество иллюстраций должно быть достаточным для пояснения излагаемого текста. Иллюстрации могут быть расположены как по тексту документа (возможно ближе к соответствующим частям текста), так и в конце его. Иллюстрации, за исключением иллюстраций приложений, следует нумеровать арабскими цифрами сквозной нумерацией. Если рисунок один, то он обозначается «Рисунок 1».

Допускается нумерация графического материала в пределах раздела. В этом случае номер рисунка состоит из номера раздела и порядкового номера рисунка, которые разделяют точкой.

***Рисунок 1.1, Рисунок 1.2 и т. д.***

Графический материал каждого приложения нумеруют арабскими цифрами отдельной нумерацией, добавляя перед каждым номером обозначение данного приложения и разделяя их точкой.

### ***Рисунок В.3***

Слово «Рисунок» и его номер приводят под графическим материалом. Далее может быть приведено его тематическое наименование, отделенное тире.

### ***Рисунок 1 - Детали прибора***

При необходимости под графическим материалом помещают также поясняющие данные. В этом случае слово «Рисунок» и наименование графического материала помещают после поясняющих данных.

При ссылках на иллюстрации следует писать «... в соответствии с рисунком 2» при сквозной нумерации и «... в соответствии с рисунком 1.2» при нумерации в пределах раздела.

С помощью диаграмм графически изображается зависимость между двумя величинами. Диаграммы используются для того, чтобы сделать такую зависимость более наглядной визуально и доступной для восприятия. По форме построения различают плоскостные, линейные (Рисунок 1) и объемные диаграммы. Чаще всего в контрольных работах используются линейные диаграммы и плоскостные, из последних – столбиковые (ленточные) (Рисунок 2) и секторные (Рисунок 3).

*Примеры оформления диаграмм:*

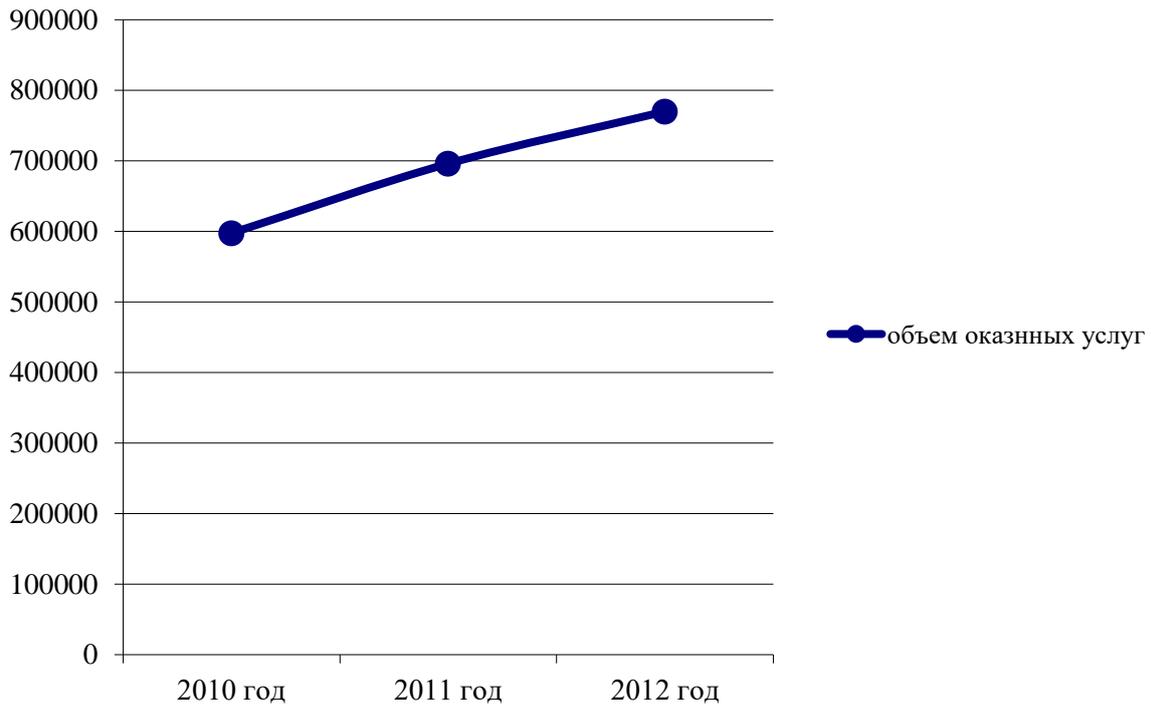


Рисунок 1 – Динамика оказанных услуг за 2010-2012 гг.

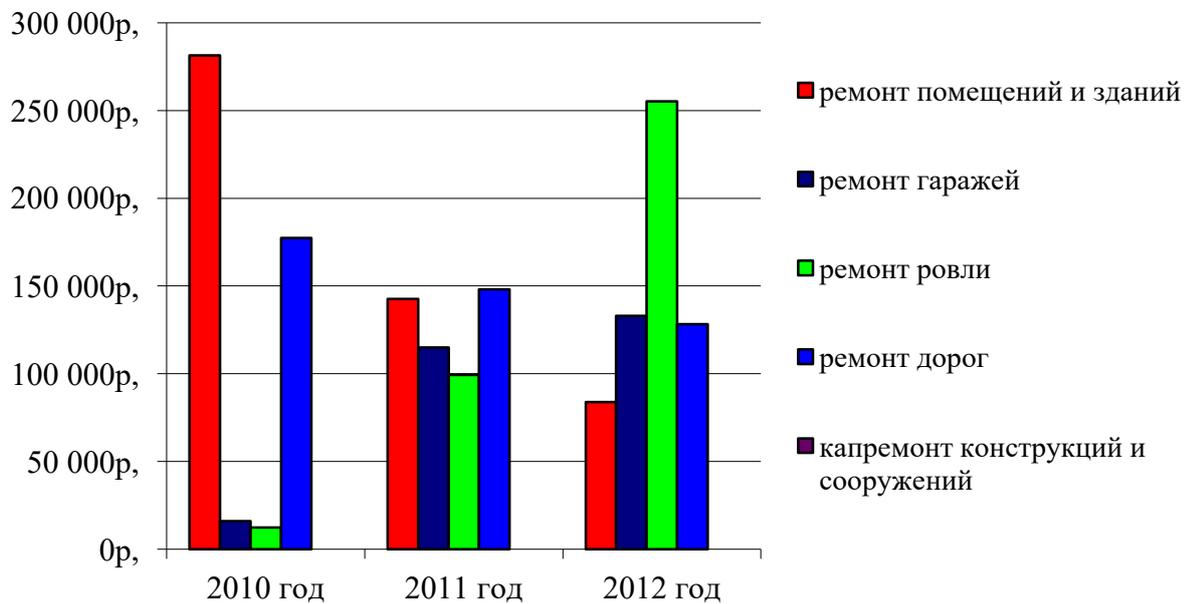


Рисунок 2 – Динамика выполненных работ за 2010-2012 гг.

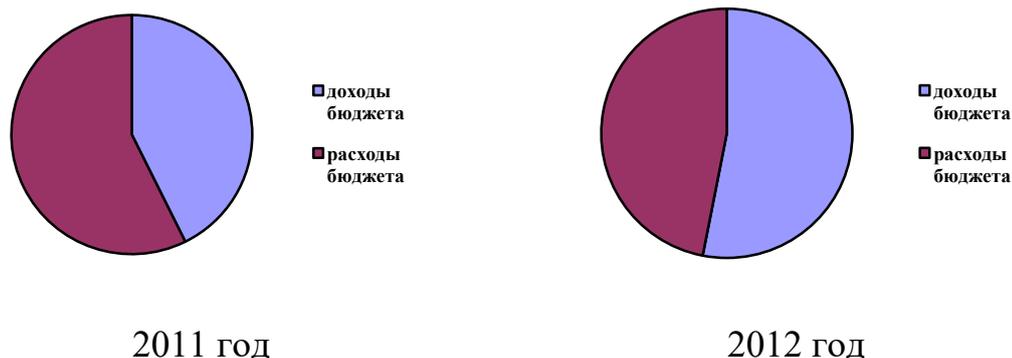


Рисунок 3 – Динамика изменения доходов и расходов бюджета за 2011-2012 гг.

### **Правила написания буквенных аббревиатур**

В контрольной работе используются только общепринятые сокращения и аббревиатуры. В тексте работы могут быть использованы также вводимые автором буквенные аббревиатуры, сокращённо обозначающие какие-либо понятия из соответствующих областей знания. При этом первое упоминание таких аббревиатур указывается в круглых скобках после полного наименования, в дальнейшем они употребляются в тексте без расшифровки.

### **Правила оформления приложений**

В приложениях помещается материал, дополняющий контрольную работу и носящий вспомогательный характер. Приложениями могут быть, например, графический материал, таблицы большого формата, расчеты, описания алгоритмов и т.д. Приложение оформляют как продолжение данного документа на последующих его листах или выпускают в виде самостоятельного документа. В тексте документа на все приложения должны быть даны ссылки.

Каждое приложение следует начинать с новой страницы с указанием наверху посередине страницы слова «Приложение» и его обозначения. Приложение должно иметь заголовок, который записывают симметрично относительно текста с первой прописной буквы отдельной строкой и выделяют полужирным шрифтом.

Приложения оформляются на отдельных листах, причем каждое из них должно иметь свой тематический заголовок и в правом верхнем углу страницы

надпись «Приложение» с указанием его порядкового номера арабскими цифрами (например: Приложение 1, Приложение 2 и т.д.) Если в работе есть приложения, то на них дают ссылку в основном тексте работы.

Приложения, как правило, выполняют на листах формата А4. Допускается оформлять приложения на листах формата А3, А4×3, А4×4, А2 и А1 по ГОСТ 2.301.

### **Правила оформления библиографического списка**

Библиографический список должен быть выполнен в соответствии с ГОСТ 7.82.2001 «Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Отчет о научно-исследовательской работе. Структура и правила оформления» и правилами библиографического описания документов ГОСТ 7.1-2003 «Библиографическая запись. Библиографическое описание».

Рекомендуется представлять единый список литературы к работе в целом. Список обязательно должен быть пронумерован. Каждый источник упоминается в списке один раз, вне зависимости от того, как часто на него делается ссылка в тексте работы.

Наиболее удобным является алфавитное расположение материала, так как в этом случае произведения собираются в авторских комплексах. Произведения одного автора расставляются в списке по алфавиту заглавий или по мере издания.

#### **Примеры библиографического описания документов (ГОСТ 7.1-2003)**

##### ***1. Нормативно-правовые документы:***

1. Конституция (Основной закон) Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Маркетинг, 2001. – 39 с.
2. Российская Федерация. Законы. О воинской обязанности и военной службе [Текст]: федер. закон: [принят Гос. Думой 6 марта 1998 г.: одобр. Советом Федерации 12 марта 1998 г.]. – [4-е изд.]. – М.: Ось-89, 2001. – 46 с.

3. Гражданский процессуальный кодекс РСФСР [Текст]: [принят третьей сес. Верхов. Совета РСФСР шестого созыва 11 июня 1964 г.]: офиц. текст: по состоянию на 15 нояб. 2001 г. / М-во юстиции Рос. Федерации. – М.: Маркетинг, 2001. – 159 с.

## **2. Учебники и учебные пособия:**

### ***Книга с одним автором***

Балабанов, И.Т. Валютные операции [Текст] / И.Т. Балабанов. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 144 с.

### ***Книга с двумя авторами***

Азикова, С.Г. Структурообразующие факторы устойчивого развития региональной экономики [Текст] / С.Г. Азикова, О.Л. Таран. – Нальчик: Полиграфсервис и Т, 2004. – 180 с.

### ***Книга с тремя авторами***

Бутов, В.И. Основы региональной экономики [Текст] / В.И. Бутов, В.Г. Игнатов, Н.П. Кетова. – Ростов-н/Д: Март, 2000. – 448 с.

### ***Книга с пятью авторами и более***

История России [Текст]: учеб. пособие для студентов всех специальностей / В. Н. Быков [и др.]; отв. ред В. Н. Сухов; М-во образования Рос. Федерации, С.-Петербург. гос. лесотехн. акад. – 2-е изд., перераб. и доп. / при участии Т. А. Суховой. – СПб. : СПбЛТА, 2001. – 231 с.

### ***Сборник***

Малый бизнес: перспективы развития [Текст]: сб. ст. / под ред. В.С. Ажаева. – М. : ИНИОН, 1991. – 147 с.

### ***Диссертации***

Таран, О.Л. Теория и методология оценки асимметрии и пространственной поляризации развития региональных социально-экономических систем [Текст]: дис. ... д-ра. экон. наук: 08.00.05: защищена 04.03.09: утв. 26.06.09 / Таран Олег Леонидович. – Ставрополь, 2009. – 370 с.

### ***Автореферат диссертации***

Еременко, В.И. Юридическая работа в условиях рыночной экономики [Текст]: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: защищена 12.02.2000: утв. 24.06.2000 / В.И. Еременко. – Барнаул: Изд-во ААЭП, 2000. – 20 с.

### *Из сборника*

Андреев, А.А. Определяющие элементы организации научно-исследовательской работы [Текст] / А.А. Андреев, М.Л. Закиров, Г.Н. Кузьмин // Тез. докл. межвуз. конф. Барнаул, 14–16 апр. 1997 г. – Барнаул : Изд-во Алт. ун-та, 1997. – С. 21–32.

### *Из словаря*

Художник к кино [Текст] // Энциклопедический словарь нового зрителя. – М. : [Искусство], 1999. – С. 377–381.

## **3. Периодические издания**

### *Из журнала*

Гудков, В.А. Исследование молекулярной и надмолекулярной структуры ряда жидкокристаллических полимеров [Текст] / В.А. Гудков // Журн. структур. химии. – 1991. – Т. 32. – №4. – С. 86–91.

### *Из газеты*

Горн, Р. Скауты вышли из подполья [Текст] / Р. Горн // Учит. газ. – 1991. – №38. – С. 9.

## **4. Электронные ресурсы**

### *Электронный ресурс локального доступа (CD)*

Описание электронного ресурса в области «Автор» и «Сведения об ответственности» осуществляется по правилам описания книжного издания. Обозначение материала приводят сразу после заглавия в квадратных скобках: [Электронный ресурс]. Пример:

Даль, Владимир Иванович. Толковый словарь живого великорусского языка Владимира Даля [Электронный ресурс]: подгот. по 2-му печ. изд. 1880-1882 гг. – Электрон. дан. – М. : АСТ, 1998. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM) – (Электронная книга).

### *Электронное учебное пособие из локальной сети*

Заикин Д. А., Овчинкин В. А., Прут Э. В. Сборник задач по общему курсу физики [Электронный ресурс] / Том. политехн. ун-т. Томск, 2005. Загл. с тит. экрана. Электрон. версия печ. публикации. Доступ из корпоративной сети ТПУ. - Систем. требования: Adobe Reader. URL: <http://www.lib.tpu.ru/fulltext2/m/2005/mk4.pdf> (дата обращения: 01.04.2011).

### **Сайт**

Национальный исследовательский Томский политехнический университет [Электронный ресурс]: офиц. сайт. Томск, 2002. URL: <http://www.tpu.ru> (дата обращения: 17.03.2011).

## **Правила оформления ссылок на использованные литературные источники**

Цитаты (выдержки) из источников и литературы используются в тех случаях, когда свою мысль хотят подтвердить точной выдержкой по определенному вопросу. Цитаты воспроизводятся в тексте контрольной работы с соблюдением всех правил цитирования (соразмерная кратность цитаты, точность цитирования). Цитируемая информация заключаются в кавычки, и указывается номер страницы источника, из которого приводится цитата.

Если в цитату берется часть текста, т.е. не с начала фразы или с пропусками внутри цитируемой части, то место пропуска обозначается отточиями (три точки). В тексте необходимо указать источник приводимых цитат. Как правило, ссылки на источник делаются под чертой, внизу страницы (сноска), нумерация ссылок является сквозной.

*Например:* <sup>1</sup>Искренко Э.В. Внешнеэкономические отношения как фактор развития аграрно-промышленного комплекса ЮФО / Э.В. Искренко // Научная мысль Кавказа. Приложения. – 2006. - №1. – С.28.

Если мысль из какого-нибудь источника излагается своими словами, то сноска должна иметь вид: «См.:» («смотри»), а затем выходные данные произведения или документа. Если на странице работы повторно дается ссылка

на один и тот же источник, то сноска должна иметь вид: «Там же. С. ...». Возле цитаты в строке ставится цифра или звездочка, по которой под чертой определяется принадлежность цитаты. Цитаты можно приводить только по источнику, ссылка на который обязательна.

Такой порядок оформления ссылок на литературные источники позволяет избежать повторения названий источников при многократном их использовании в тексте.

## **5. КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ КОНТРОЛЬНЫХ РАБОТ**

Аттестация по контрольной работе производится в виде её защиты. Защита контрольной работы имеет целью проверить качество самостоятельной работы студента над темой и его способности к творческой деятельности. Защита контрольной работы состоит из доклада студента в течении 5-6 минут, и ответов на поставленные преподавателем вопросы. В процессе беседы со студентом выясняется его теоретическая подготовка по данной теме (вопросу), знание основной литературы, умение автора излагать и обосновывать результаты своего исследования. Решение об оценке контрольной работы принимается по результатам анализа предъявленной контрольной работы, доклада студента и его ответов на вопросы.

Студент, успешно защитивший контрольную работу, допускается к сдаче зачёта и (или) экзамена. Преподавателю предоставляется право принятия зачёта в виде контрольной работы на практическом занятии. К защите не допускаются работы полностью или в значительной части, выполненные не самостоятельно, т.е. путем механического переписывания первоисточников, учебников, другой литературы, работы, в которых выявлены существенные ошибки и недостатки, свидетельствующие о том, что основные вопросы темы не усвоены, а также

контрольные работы с низким уровнем грамотности и несоблюдением правил оформления

Контрольная работа оценивается преподавателем отметками «зачтено» или «не зачтено». Критерии оценки знаний обучающихся:

Оценка «зачет» выставляется, если обучающийся знает программный материал, правильно, по существу и последовательно излагает содержание вопросов контрольной работы, в целом правильно выполнил практическое задание, владеет основными умениями и навыками, при ответе не допустил существенных ошибок и неточностей.

Оценка «не зачтено» выставляется, если обучающийся не знает основных положений программного материала, при раскрытии вопроса контрольной работы допускает существенные ошибки, не выполнил практические задания, не смог ответить на большинство дополнительных вопросов или отказался отвечать.