

# Модели управления себестоимостью

*Статья ориентирована на нефинансовых менеджеров и может быть использована в качестве настольной памятки по управлению себестоимостью для руководителей. Сформулированы принципы всех основных подходов к учету затрат. Сравниваются результаты расчетов себестоимости, проведенных разными методами. Приводятся рекомендации по применению рассмотренных способов учета для принятия управленческих решений.*



Егор Логинов — EMBA, управляющий партнер LOYP AGENCY, Санкт-Петербург.

LOYP AGENCY™, 02 Июля 2017

---

## Введение

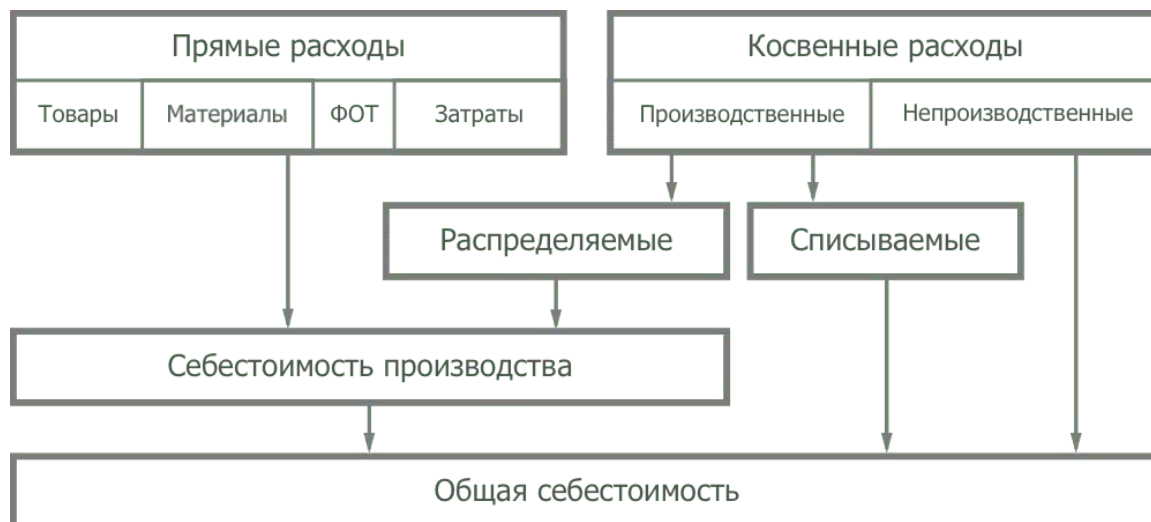
Учет затрат необходим для определения доходности как всего бизнеса, так и отдельных продуктовых направлений. При изготовлении товара, его себестоимость будет включать стоимость сырья и используемых компонентов. Но это только *прямые расходы* на продукт. Ежедневно компания несет и многие другие затраты, которые напрямую не связаны ни с одним из производимых товаров или услуг. Это – *косвенные расходы*. В частности, такими расходами являются:

- Оплата аренды и коммунальных тарифов;
- Административные расходы;
- Амортизация оборудования;

и другие.

---

Ясно, что для разных бизнесов, объем отдельных видов затрат и их вклад в структуру себестоимости продукта, будут отличаться. Например, для дистрибьютора основную сумму затрат будет составлять стоимость закупаемого товара, а для разработчика программного обеспечения – фонд оплаты труда персонала.

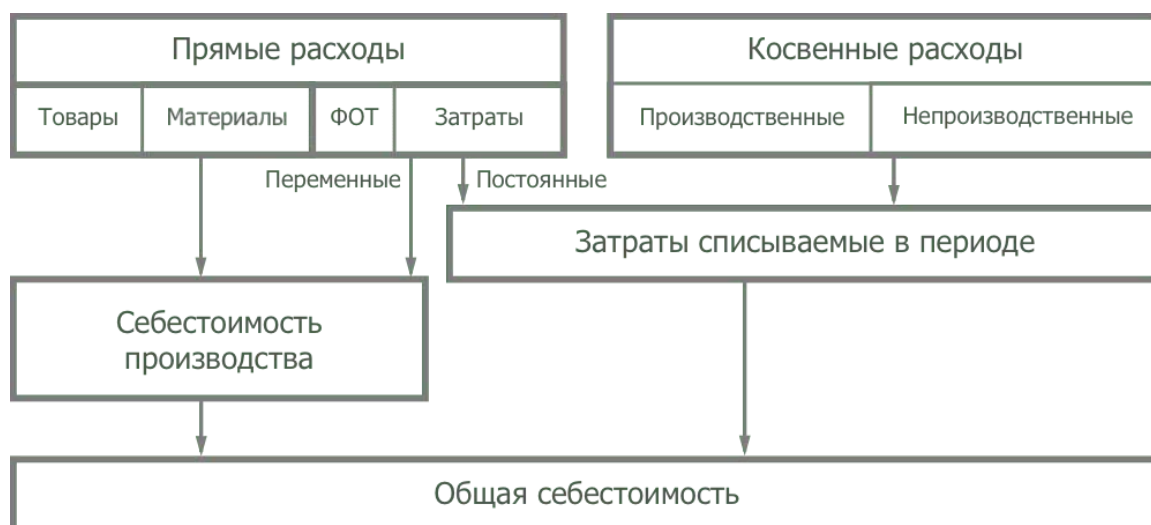


**Рис. 1:** Общая схема формирования себестоимости

Как относиться к затратам разного вида, чтобы понимать операционную доходность бизнеса или товарного направления? В данной статье мы рассмотрим принципы основных практикуемых моделей управления себестоимостью.

## 1. Себестоимость по переменным затратам (Marginal Costing)

Это самый простой с технической точки зрения способ формирования себестоимости. Согласно ему, в себестоимость производства попадают только переменные



**Рис. 2:** Себестоимость по переменным затратам

затраты, относящиеся напрямую к продукции. Получается, себестоимость равна сумме затрат, которых можно было избежать, если бы единица товара по каким-то причинам в принципе не была произведена или закуплена.

При таком подходе к учету, основным показателем, характеризующим текущую деятельность, является **маржинальный доход** (*contribution*).

Себестоимость производства (переменные затраты)	Маржинальный доход
Общая себестоимость	Прибыль

$$\text{Маржинальный доход} = \text{Выручка} - \text{Переменные затраты} = \text{Постоянные затраты} + \text{Прибыль}$$

**Рис. 3:** Расчет маржинального дохода

Прибыль, рассчитанная по данной модели, будет отличаться от результата бухгалтерского учета. Причиной такой разницы является наличие незавершенного производства и/или остатков товаров на складах на конец месяца. Модель переменных затрат дает минимально возможную оценку склада. И если в течение месяца происходило наращивание остатков (закупки и/или производство превышали продажи), то прибыль будет ниже альтернативных способов расчета. Проще говоря, к появившемуся на складе запасу никакие постоянные затраты не «прилипли», а были целиком списаны, уменьшая прибыль периода (см. Пример 1). Если же продажи превышали поступления товаров, то прибыль наоборот будет показана максимальной. Другими словами, продажа уже имеющегося товара, который учтен на складе по минимально возможной стоимости, покажет максимальный доход в сравнении с другими методами расчета.

Воспринимать *маржинальный доход* можно еще и так, что при продаже каждой «лишней» (не запланированной) единицы продукции, он в точности равен сумме прибыли, полученной от этой продажи.

Данная модель эффективна при принятии управленческих решений верхнего уровня и общей экспресс-оценке положения дел. Она наиболее адекватно отражает состояние денежных потоков компании в зависимости от объемов продаж. Кроме того, она служит релевантной основой для ценообразования, когда наценка устанавливается в виде процента к себестоимости по переменным расходам.

Многие небольшие и средние производства, розничные и дистрибьюторские компании живут по такой модели учета. Вместе тем, работая на конкурентных и сформировавшихся рынках, они становятся вынуждены прибегать к альтернативным методам расчета себестоимости по трем причинам:

- необходимость управления постоянными затратами (при увеличении объема продаж);
- необходимость анализа эффективности товарных направлений (при увеличении количества товарных групп и направлений);
- требования бухгалтерского учета и потребность в налоговой оптимизации.

Другими словами, модель мышления в терминах маржинального дохода становится несостоятельна, когда рыночная конкурентная цена продажи не позволяет зарабатывать требуемую прибыль.

## 2. Распределение затрат на себестоимость (Absorption Costing)

Данная модель считается классической (традиционной) в своем подходе к расчету себестоимости. Она более сложна технически, чем учет маржинального дохода.

В отличие от расчета себестоимости по переменным затратам, по данной модели на единицу продукции (сначала хранящуюся на складе, а затем продаваемую) относится частичка постоянных затрат. Соответствующую долю косвенных расходов компании, включенных в себестоимость, принято понимать как сумму, которая отражает количество усилий, направленных на производство единицы продукции тем или иным подразделением.

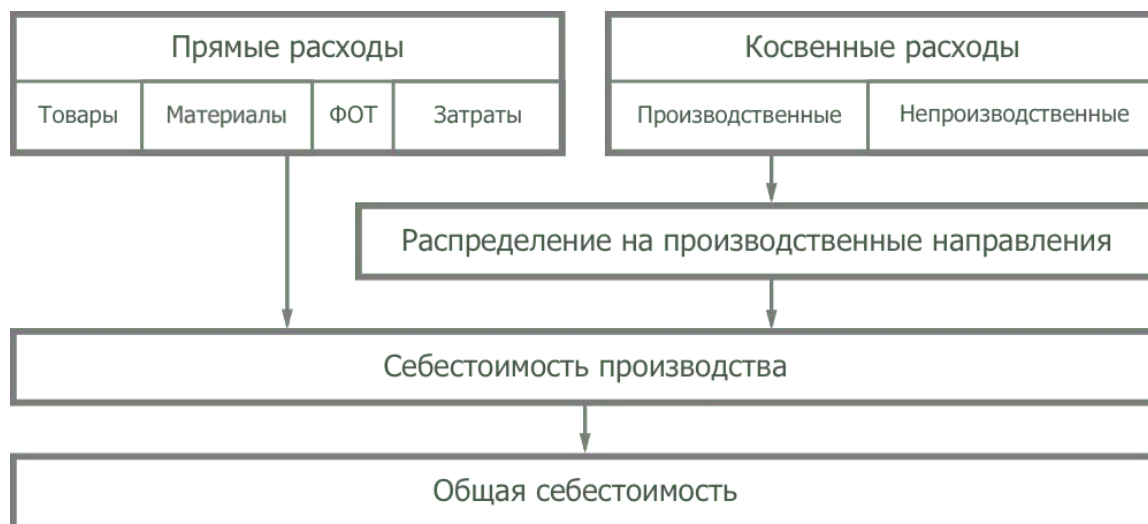


Рис. 4: Распределение косвенных затрат на себестоимость

*Прямые затраты* и непосредственные накладные расходы сразу относятся на количество единиц выпущенной продукции. Например, ФОТ производственного подразделения распределяется по количеству выпущенных данным подразделением продуктов; затраты на доставку партии закупленного товара распределяются непосредственно на единицы закупленного товара.

Учет же *косвенных затрат* включает три этапа:

1. **Сбор затрат.** Косвенные расходы офиса по мере их возникновения относятся на аналитику подразделения или основного средства, с которым они непосредственно связаны. Например, затраты на охрану распределяются между столовой, коммерческой службой и бухгалтерией по базе занимаемой ими площади в офисе.
2. **Распределение затрат.** Собранные по сервисным подразделениям затраты распределяются на производственные направления. Например, затраты столо-

вой могут быть распределены на производственные направления пропорционально количеству работающих в них сотрудников.

3. **Включение затрат в себестоимость.** Собранные на производственных направлениях расходы, распределяются на конкретные товарные группы, и, в итоге, на каждую отдельную единицу товара. В производстве базой может выступать количество машино-часов или смен, потраченных подразделением на выпуск продукта каждого вида. В проектной работе базой выступает количество часов, потраченное персоналом на тот или иной проект, и так далее.

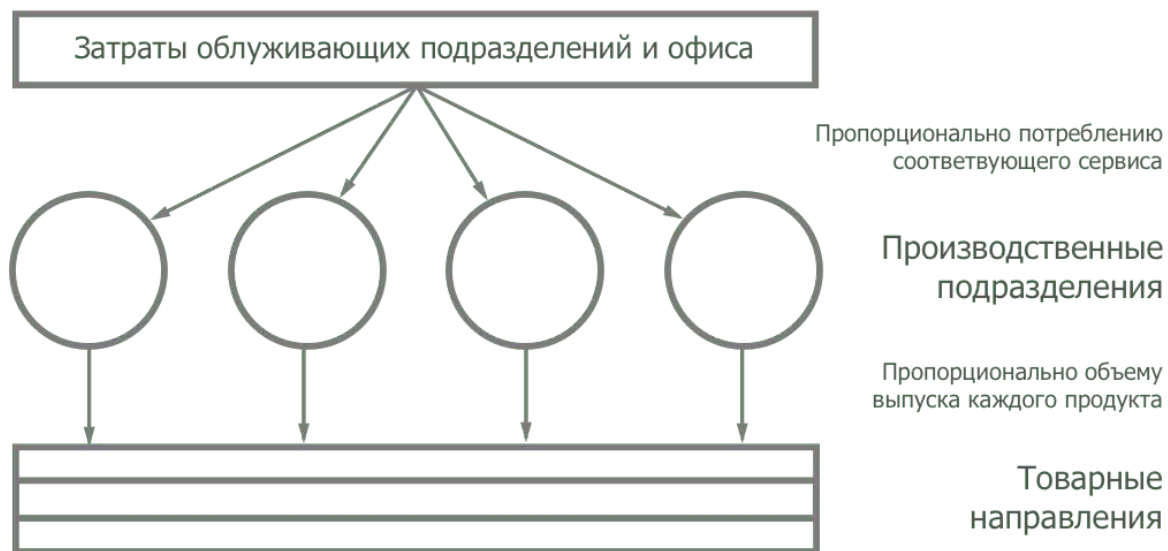


Рис. 5: Этапы распределения косвенных затрат

Данный подход дает достаточно большую степень для маневра бухгалтеру при формировании стоимости тех или иных товарных групп. В компании с широким ассортиментом и развитым бэк-офисом, количество баз и этапов распределения может носить субъективный характер и далеко не всегда прозрачно для быстрой проверки. Как следствие, метод не всегда дает объективную оценку стоимости складских запасов. Вместе с тем, он является одним из инструментов сглаживания в налоговой отчетности размера уплачиваемой от периода к периоду прибыли.

При реализации распределения расходов, из данных учета можно получить подробную структуру себестоимости по каждому товару. Это может быть полезным при анализе эффективности различных товарных групп в сравнении между собой, а также при сравнении структуры себестоимости от периода к периоду. Вместе с тем, корректной (достаточно объективной) эта структура будет только для компаний, которые имеют ограниченный ассортимент выпускаемой либо продаваемой продукции и доля косвенных расходов у которых относительно невелика.

Для компаний со сложными процессами и широким спектром товаров (услуг) данный метод расчета себестоимости не дает релевантной картины. Традиционный подход к распределению затрат предполагает, что все продукты компании потребляют ресурсы сервисных подразделений пропорционально объему производства. Как следствие, формируются следующие тенденции:

- слишком большая доля косвенных расходов относится на продукты, реализуемые большим объемом, хотя по факту их серийность и отлаженность процесса выпуска зачастую влекут меньшее количество усилий сервисных подразделений;
- слишком малая доля косвенных расходов включается в продукты с небольшим объемом, хотя их малый выпуск может быть по факту продиктован запуском нового направления и наоборот, сопровождаться максимальными усилиями вспомогательных отделов.

Опасность, истекающая из применения данной модели для принятия решений менеджментом, состоит также в том, что она искажает восприятие денежного потока и совокупных размеров накладных расходов. Это чревато постепенным накоплением структурных проблем внутри компании.

Для сравнения результатов применения методов маржинального дохода и распределения затрат, рассмотрим пример.

**Пример 1.** Производственная компания занимается выпуском серийного недорогого продукта. Ее постоянные расходы составляют 1,2 млн. руб./мес. Обычная загрузка производства составляет 10 000 шт./мес. Такой же объем компания рассчитывает и реализовывать ежемесячно. Цена одной штуки составляет 170 руб., из них 40 руб. составляют переменные расходы.

С целью наращивания объемов, в прошедшем месяце руководство решило выпустить 12 000 шт. продукции. Но реализовать из-за сложившейся на рынке ситуации получилось только 9 000 шт. Каким будет финансовый результат прошедшего месяца?

#### **Расчет методом распределения затрат**

	тыс. руб.	тыс. руб.
Выручка от реализации [ = 9 000 x 170 ]		1 530
Себестоимость производства [ = 12 000 x ( 40 + 1 200 / 12 ) ]	1 680	
Остаток на складе на конец месяца [ = 3 000 x ( 40 + 100 ) ]	(420)	
Себестоимость реализованной продукции		1 260
<b>Прибыль/Убыток</b>		<b>270</b>

#### **Расчет методом переменных затрат**

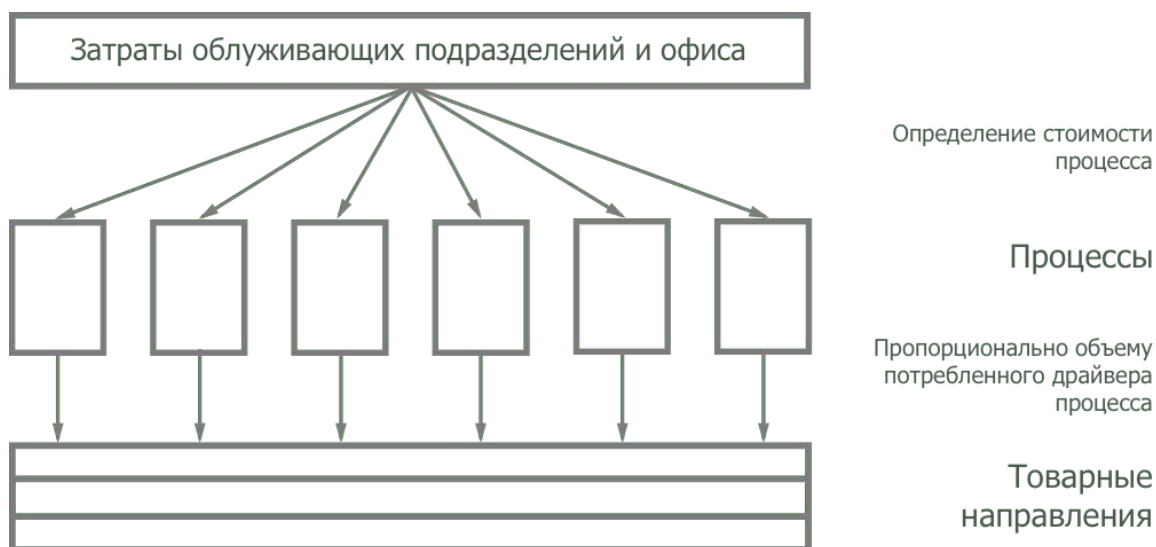
	тыс. руб.	тыс. руб.
Выручка от реализации [ = 9 000 x 170 ]		1 530
Себестоимость производства [ = 12 000 x 40 ]	480	
Остаток на складе на конец месяца [ = 3 000 x 40 ]	(120)	
Себестоимость реализованной продукции		360
Маржинальный доход (contribution)		1 170
Постоянные расходы		1 200
<b>Прибыль/Убыток</b>		<b>(30)</b>

### 3. Себестоимость по процессам (Activity based costing, ABC)

В качестве развития системы распределения затрат, с целью устранения перекоса в структуре себестоимости для мульти-продуктовых компаний, широкое применение получила методика расчета себестоимости по процессам. По сравнению с традиционным методом, в ней меняется объект аккумуляции затрат, а также применяется более широкий спектр различных баз распределения. По сути – это расширение традиционного принципа распределения.

Метод предполагает выделение процессов, совокупно составляющих весь цикл выпуска конечного продукта или услуги. Например, настройка оборудования, изготовление партии товара, складская обработка товара, формирование заказов на закупку, и так далее. Для каждого такого пула затрат определяется фактор (драйвер), по базе которого производится распределение затрат с процесса на конечную продукцию. В качестве базы распределения могут выступать количество часов работы инженера-настройщика, количество машино-часов, количество обработанных документов, количество смен или производственных циклов и так далее.

Из собранных в разрезе процессов затрат, определяется себестоимость единицы каждого драйвера. Затем, согласно объему драйвера, использованного при выпуске каждым видом продукции, затраты относятся на продукт.



**Рис. 6:** Этапы распределения косвенных затрат при учете себестоимости по процессам

В отличие от традиционного распределения, расчет себестоимости по процессам:

- обеспечивает более точную и надежную структуру себестоимости единицы продукции; себестоимость на его основе может быть спланирована на длительный период;
- индицирует неэффективность того или иного процесса при сравнении долей различных затрат в составе себестоимости;

- предоставляет информацию, на основе которой может производиться сравнительный анализ альтернативных путей развития бизнеса;
- может являться основой для системы регулярного ценообразования путем добавления наценки к данной себестоимости;
- позволяет достоверно моделировать себестоимость новых изделий или услуг.

Внедрение ABC часто является проблематичным из-за сложностей с выделением процессов и корректным отнесением косвенных затрат на них. Кроме того, ведение учета должно быть поддержано достаточно развитой и комплексной ERP-системой, а сам учет требует дополнительного ресурса в финансовом подразделении из-за необходимости постоянного контроля многочисленных аналитических признаков на учетных операциях.

## 4. Учет пропускной способности (Throughput accounting)

Учет пропускной способности, в сравнении с традиционными методами, базирующимися на распределении косвенных расходов, является полностью альтернативным подходом к управлению себестоимостью. Он используется в рамках применения *теории ограничений*.

**Теория ограничений** (*Theory of constraints, TOC*) – методика управления компанией, основным фокусом которой является максимизация выручки от продаж за вычетом материальных расходов, связанных с данными продажами. Согласно ей, в бизнесе выявляются *узкие места*, препятствующие увеличению *пропускной способности*.

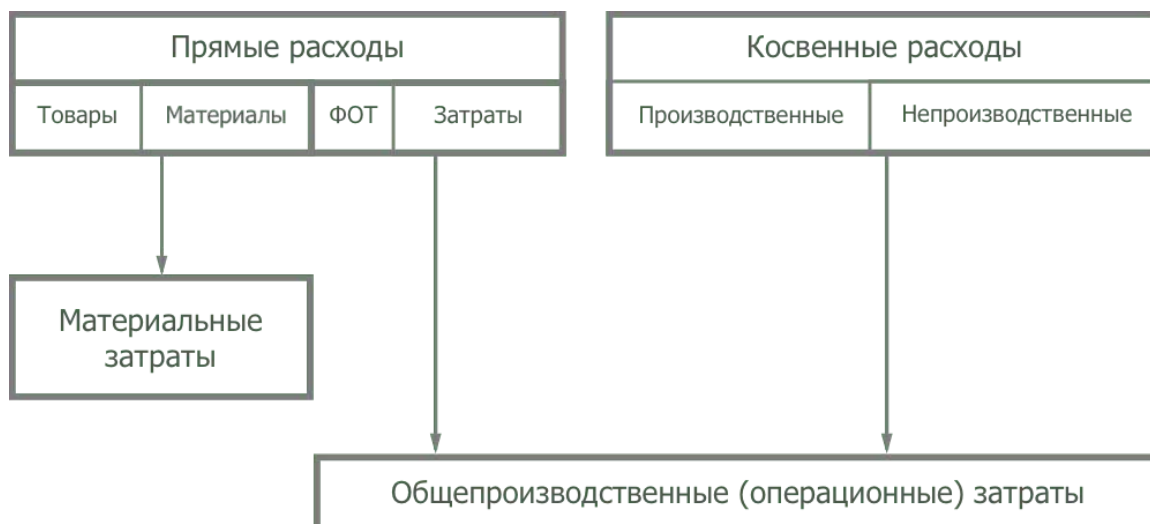
**Пропускная способность** (*Throughput*) – сумма денежных средств, вырученная от продаж, за минусом только материальных расходов, связанных с этими продажами.

**Узкое место** или **дефицитный ресурс** (*Bottleneck resource*) – активность (или ресурс), которая имеет наименьшую емкость по сравнению с предшествующим и последующим процессом на пути генерирования выручки компанией. Тем самым, она является фактором, ограничивающим *пропускную способность* (*бутылочным горлышком*).

Складской остаток товаров и материалов в теории ограничений – это сумма средств, которую бизнес инвестировал в формирование потенциального денежного потока. Он не имеет ценности и рассматривается исключительно как затраты, так как не создает никакой *пропускной способности* до момента использования в продажах.

Все остальные затраты кроме складского остатка, включая ФОТ персонала, общепроизводственные, коммерческие, административные, эксплуатационные расходы, рассматриваются как «фиксированные». Их классификация согласно теории ограничений, по большому счету, не имеет смысла, так как все это расходы на *процесс*, который генерирует *пропускную способность*, используя товары и материалы.





**Рис. 7:** Затраты в модели учета пропускной способности

В ходе использования материальных запасов, согласно теории ограничений, всегда присутствует *узкое место* процесса или ресурс, ограничивающий пропускную способность. Таким ресурсом может выступать, например:

- емкость производства, ограниченная производительностью конкретного оборудования либо отсутствием квалифицированного персонала;
- объем продаж, ограниченный недостаточным продвижением либо квалификацией и количеством торговых представителей;
- неконкурентоспособная отпускная цена;
- низкая скорость предоставления информации клиентам;
- недостаточное качество продукции;
- отсутствие поставщиков материалов в достаточном количестве;

и другие.

Заметим, что в каждый момент времени, узкое место может быть только одно. Другими словами, существует один единственный ресурс, который более дефицитен, чем все остальные.

Таким образом, модель мышления руководителя ориентирована на два фактора:

- постоянное качественное выявление и устранение узкого места (с целью максимизации пропускной способности);
- постоянная минимизация складских запасов.

Наличие складского остатка свидетельствует о том, что пропускная способность процессов компании не сбалансирована. Ведь если узкое место в момент времени присутствует только в одном процессе, то значит емкость остальных свободна. И эта свободная емкость не должна использоваться за пределами объема, превышающем потребность узкого места. Время простоя в процессе со свободной емкостью согласно теории ограничений ничего не стоит, поскольку все расходы кроме материальных признаются фиксированными. Таким образом, в рамках теории ограничения будут справедливы утверждения: *«не стоит производить (закупать) товары*

не обеспеченные заказами на продажу» и «не стоит закупать материалы для производства компонента не являющегося дефицитным». Складской остаток может состоять только из небольшого запаса ресурса, потребляемого в узком месте, а также небольшого запаса готовой продукции. Это полностью соответствует концепции организации производства «точно в срок» (*Just-in-Time, JIT*).

В Таблице 1 представлены особенности организации финансового учета пропускной способности.

ОБЪЕКТ УЧЕТА	ТРАДИЦИОННОЕ РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ	УЧЕТ ПРОПУСКНОЙ СПОСОБНОСТИ
<b>Затраты</b>	Классифицируются на <u>прямые</u> и <u>косвенные</u>	Классификация затрат <u>не имеет смысла</u> .
<b>Складской остаток товаров и материалов</b>	Считается <u>активом</u> компании.	Результат неоптимизированного производства и/или продаж. Наличие остатка является <u>ограничением</u> для получения прибыли.
<b>ФОТ основного персонала</b>	Считается, в основном, <u>переменными затратами</u> , которые напрямую относятся на себестоимость.	Является частью <u>общих расходов</u> , признающихся фиксированными.
<b>Маржинальность товара или продуктового направления</b>	Вычисляется как <u>разность между ценой продажи и себестоимостью</u> .	Является мерой скорости зарабатывания денег (мерой пропускной способности ограниченного ресурса). <u>Пропорциональна количеству единиц использования дефицитного ресурса</u> за период.
<b>Прибыль</b>	Может быть <u>увеличена за счет сокращения расходов</u> .	Зависит от материальных расходов, общих расходов и пропускной способности. Прибыль [Profit] = Совокупный выход [Throughput] – Общепроизводственные затраты [Total Factory Costs].

Таблица 1: Отношение к объектам учета

Основными финансовыми показателями при учете пропускной способности являются **коэффициент пропускной способности (ТА)** и **пропускная способность на единицу ресурса**.

$$\text{Коэффициент пропускной способности} = \frac{\text{Пропускная способность}}{\text{Общепроизводственные затраты}}$$

Общепроизводственные затраты в данном подходе называют еще *операционными затратами*. Напомним, они складываются из абсолютно всех расходов компании, исключая затраты на товары и материалы.

Ясно, что нормальное значение коэффициента **ТА** в компании должно быть строго **больше 1.0**. Обратное свидетельствует о том, что бизнес несет убыток.

$$\text{Пропускная способность на единицу ресурса} = \frac{\text{Продажи} - \text{Прямые материальные затраты}}{\text{Количество потребленных единиц ресурса}}$$

Пропускная способность может быть вычислена, например, для одного потребленного машино-часа, для одного квалифицированного специалиста, для одного квадратного метра склада, одного автомобиля и так далее. Постоянное отслеживание динамики изменения пропускной способности двух-трех ключевых для конкретного бизнеса (дефицитных) ресурсов дает наглядную картину эффективности их использования.

Из формулы пропускной способности видно, что она может быть определена в отношении отдельного вида товаров (услуг), реализуемых компанией. Продуктовые направления бизнеса ранжируются по пропускной способности потребляемого ими дефицитного ресурса. Направления с максимальной пропускной способностью должны стоять в приоритете по наращиванию объемов продаж, что позволит максимизировать общую пропускную способность.

**Пример 2.** Небольшое производство тратит в месяц около 700 000 руб. на фиксированные расходы. Компания изготавливает и реализует мебель из массива древесины со следующими параметрами:

	Месячный объем про- даж, шт.	Цена про- дажи, руб.	Часов производ- ственной смены на одно изделие	Стоимость мате- риалов на одно изделие, руб.
Столы	90	5 000	1.5	1 000
Кровати	40	15 000	2.5	5 000

Является ли данный бизнес прибыльным и оптимально ли составлен производственный план?

$$\text{Коэффициент ПС} = [(5\,000 - 1\,000) \times 90 + (15\,000 - 5\,000) \times 40] / 700\,000 = 1.09$$

$$\text{ПС часа смены для столов} = (5\,000 - 1\,000) \times 90 / (1.5 \times 90) = 2\,667 \text{ руб.}$$

$$\text{ПС часа смены для кроватей} = (15\,000 - 5\,000) \times 40 / (2.5 \times 40) = 4\,000 \text{ руб.}$$

Данный бизнес в целом прибыльный. Вместе с тем, пропускная способность при выпуске кроватей выше, чем при производстве столов. Следовательно, для увеличения общей прибыли, стоит наращивать производство кроватей за счет ресурса, который тратится на выпуск столов.

Если считать, что стоимость одного часа производственной смены одинакова как при выпуске кроватей, так и при выпуске столов, то можно вычислить коэффициенты пропускной способности для каждого из продуктовых направлений в отдельности:

$$\text{КПС при выпуске столов} = (5\ 000 - 1\ 000) \times 90 / [700\ 000 \times (1.5 \times 90) / (1.5 \times 90 + 2.5 \times 40)] = 0.90$$

$$\text{КПС при выпуске кроватей} = (15\ 000 - 5\ 000) \times 40 / [700\ 000 \times (2.5 \times 40) / (1.5 \times 90 + 2.5 \times 40)] = 1.34$$

Такой анализ показывает, что производство столов при заданных параметрах в принципе убыточно.

### Отличие от учета себестоимости по переменным затратам

Пропускная способность определяется как продажи за минусом прямых материальных затрат.

Прямые материальные затраты	Пропускная способность	
Общая себестоимость		Прибыль

Рис. 8: Расчет пропускной способности

Учет пропускной способности предполагает, что все остальные расходы можно считать фиксированным в краткосрочной перспективе.

При расчете же себестоимости методом прямых затрат, маржинальный доход определяется как продажи за вычетом всех переменных издержек, включая прямой труд и переменные накладные расходы.

### Отличие от учета себестоимости путем распределения затрат

В традиционном методе учета, распределение косвенных расходов на себестоимость увеличивает оценку складских запасов и повышает эффективность (прибыль) текущего периода.

Согласно же теории ограничений, использование ресурсов в объеме большем, чем потребляет узкое место (производство за счет свободной емкости), а как следствие – увеличение складского запаса, является расточительством. Оно ни сколько не способствует увеличению пропускной способности.

## 5. Себестоимость по жизненному циклу (Life cycle costing)

**Затраты жизненного цикла продукта** – это все расходы, возникшие с момента начала разработки продукта, включая расходы по выводу его на рынок, производству, продаже и, наконец, возможные расходы на свертывание продаж и производства.

Себестоимость продукта в течение его жизненного цикла может включать следующие виды затрат:

- расходы на исследования и разработку идеи;
- расходы на проектирование и создание прототипа;
- расходы на проведение испытаний;
- инвестиции в организацию процесса выпуска, оборудование производственной линии;
- стоимость сертификации и лицензирования;
- расходы на обучение персонала;
- регулярные издержки производства в процессе серийного выпуска;
- расходы на продвижение и сбыт;
- расходы на сопровождение клиентов и сервис;
- расходы на хранение;
- другие расходы, непосредственно связанные с продуктом.

Затраты жизненного цикла делятся на **единовременные** и **регулярные**. Единовременными являются затраты, связанные с запуском продукта и свертыванием производства. Регулярными являются затраты, возникающие на протяжении всей жизни продукта, например, издержки производства.

Себестоимость единицы товара или услуги будет равна накопленным затратам жизненного цикла отнесенным на количество реализованных единиц. Она может вычисляться как **фактическая скользящая** величина и сравниваться с **бюджетным** значением, спрогнозированным на базе маркетинговых исследований на весь жизненный цикл. Такой подход позволяет в повседневном управлении оперировать понятием *общей рентабельности* каждого отдельно взятого продуктового направления.

Модель управления себестоимостью жизненного цикла хорошо применима для оценки услуг, проектов, товарных направлений, отдельных клиентов. Она дает хорошую основу для конкурентного ценообразования, особенно на этапе вывода продукта на рынок.

### **Отличие от учета себестоимости путем распределения затрат**

Ясно, что для формирования себестоимости по жизненному циклу в мультипродуктовой компании, не избежать распределения косвенных издержек и поиска справедливой базы такого распределения. Соответственно, себестоимость по жизненному циклу целиком базируется на подходах традиционного учета.

Вместе с тем, есть существенное отличие между ними. Традиционные системы учета затрат оперируют двенадцатимесячными циклами и формируют финансовый результат на конец отчетного года. Это означает, что данные управленческого учета не позволяют прозрачно отслеживать как абсолютную сумму затрат на отдельный продукт, так и структуру себестоимости по видам расходов. Они существуют только на периодической основе (по результату года) и исходя из методики расчета результата года, могут быть не полными относительно принципов формирования себестоимости на основе жизненного цикла (особенно, в части инвестиционных затрат).

Выстраивание системы отчетности по принципу отслеживания жизненного цикла требует дополнений к традиционным настройкам учета, но вместе с тем дает и более наглядную (полную) картину долгосрочной эффективности того или иного направления.

## 6. Целевая себестоимость (Target costing)

Цены должны быть конкурентоспособны. Чтобы планы продаж были реализуемы и компания достигала целевую норму прибыли, предельная стоимость производства продукта во многом является предопределенной, особенно на сформировавшихся рынках.

Применение целевой себестоимости заключается в проектировании продукта либо сервиса «от обратного», когда затраты на выпуск планируются исходя из допустимых пределов. Это влечет выбор соответствующих технологий и выбор подходов к организации бизнеса, находящиеся всегда в конфликте с потенциальным качеством конечного товара или услуги. Ярким примером использования подхода целевой себестоимости является бизнес компании ИКЕА, когда технологические характеристики предметов интерьера во многом диктуются маркетинговыми изысканиями конкурентной цены.

**Целевая себестоимость** вычисляется путем вычитания желаемой прибыли из целевой цены продажи.

Когда продукт выпускается впервые, его расчетная себестоимость, определенная традиционным методом распределения затрат, будет почти всегда превышать целевую. Задачей менеджмента является поиск способов устранения данной разницы. Эффективными будут решения, когда устранение разницы достигается за счет оптимизации процессов и совершенствования технологий, а не за счет снижения уровня потребительских свойств.

Наилучшим временем для устранения разницы между расчетной и целевой себестоимостью является период проектирования продукта, а не время, когда уже вложены средства в оборудование, персонал и запущено живое производство. Это позволит наиболее реалистично сопоставить план продаж с прогнозом затрат, из-за дисбаланса которых страдает большинство несостоятельных на практике бизнес-планов.

## Заключение

Каждый из приведенных подходов к учету затрат имеет свой явно выраженный фокус и цель. Исходя из этого фокуса, методики обрели и свои устойчивые назва-

ния в западной литературе. Вместе с тем, все они строятся вокруг одних и тех же фактических сумм прямых и косвенных расходов, предлагая различные способы их группировки.

В современной компании, конкурирующей на открытом рынке, нельзя ставить вопрос о *«выборе той или иной системы учета»*. Скорее, необходимо понимать принципы каждой из них и строить учет таким образом, чтобы на верхнем уровне иметь возможность получать оценку себестоимости и прибыли в соответствии с любой из описанных моделей. Наличие таких оценок в оперативном режиме дает надежную основу для всесторонне выверенных и своевременных управленческих решений менеджера.