



**Ольга Кажарская,**  
начальник планово-экономического  
отдела ООО «Добрада»



**Александр Синкевич,**  
директор консалтинговой компании  
«Sinkevich Technologies»

## Распределение затрат в управленческом учете

**С** точки зрения бухгалтера и управленца подходы к учету и распределению затрат могут быть разные. И определяются они исходя из целей владельцев бизнеса и топ-менеджеров.

Кто-то все общие затраты относит только на администрацию и видит очень красочную картину производственных показателей своих центров прибыли. Кто-то распределяет затраты по всем центрам затрат и прибыли, кто-то — по продуктам или видам товаров и услуг. У каждого своя цель, и здесь главное, чтобы распределение затрат было не только необходимым, но и достаточным, когда цель оправдывает средства.

Поскольку в статье мы будем говорить о распределении затрат, сразу же введем понятие «объект затрат» (или «целевая затрата»). Под этим термином следует понимать любой вид деятельности или разрез учета, требующий обособленного измерения понесенных на него затрат. Объектом затрат обычно выступают:

- смета затрат отдельного подразделения или филиала;
- калькуляция себестоимости готовой продукции (в производственных компаниях);
- калькуляция себестоимости товара (в торговых компаниях);
- калькуляция обслуживания одного клиента (в сервисных компаниях) и т.д.

Иными словами, объект затрат — это все, что вызывает необходимость отслеживать затраченные ресурсы (или деньги).

Основными целями распределения затрат можно определить следующие:

- ценообразование, анализ себестоимости и перераспределение затрат по продуктам;
- анализ структуры затрат по продуктам и принятие управленческих решений;

- анализ прибыльности бизнеса по видам деятельности, продуктам и видам продуктов и принятие управленческих решений;

- анализ прибыльности бизнеса по структурным подразделениям и регионам и принятие управленческих решений;

- построение системы материального стимулирования менеджеров в зависимости от прибыльности их подразделений;

- выбор стратегии развития бизнеса на основании предыдущего анализа.

### Системы распределения затрат

Как мы помним, затраты могут быть прямыми и косвенными (иногда их называют накладными). При этом прямые могут быть сразу же отнесены на конкретный объект затрат, а с косвенными так поступить нельзя. Поэтому для косвенных затрат организуется отдельный учет (отслеживание), и периодически накопленные косвенные затраты распределяются на объекты затрат по заранее выбранному алгоритму.

**База (основа) для распределения**, которая задает пропорцию распределения, иногда называется **драйвером (driver)** затрат. В качестве

такого драйвера могут выступать: сумма прямых затрат, трудоемкость, занятые площади и др.

В мировой практике применяются два основных варианта распределения накладных затрат:

традиционная система и процессная (ABC, операционная или функциональная) система. Обобщенный процесс распределения затрат представлен на рисунке 1.

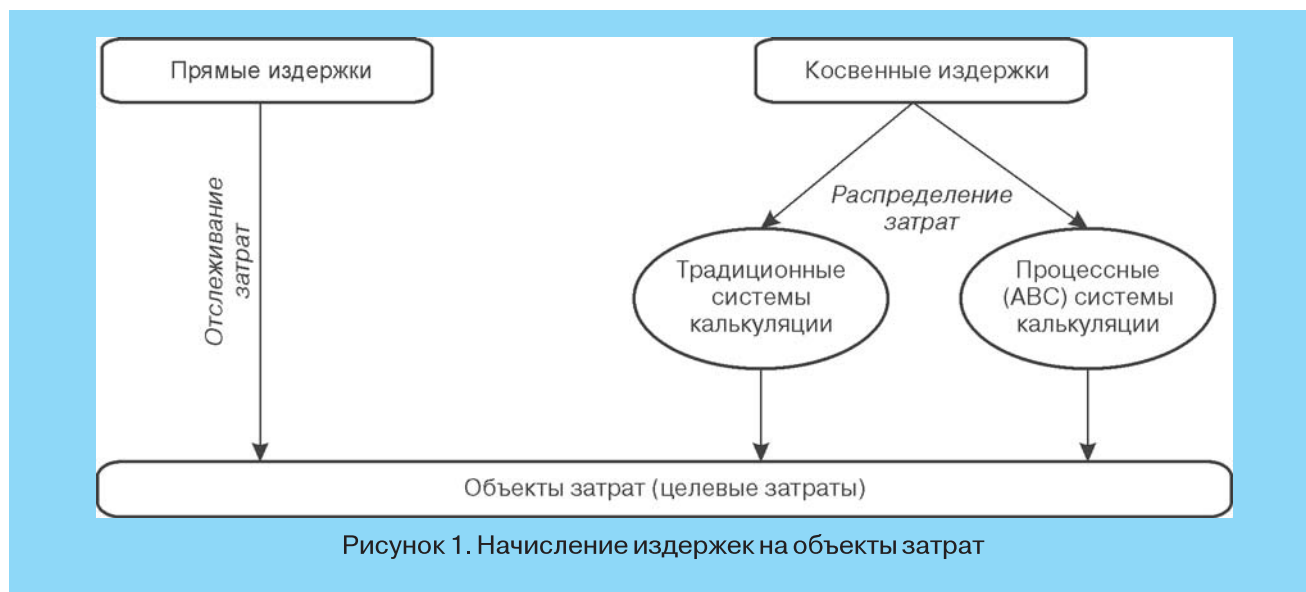


Рисунок 1. Начисление издержек на объекты затрат

По традиционной схеме косвенные расходы собираются и затем распределяются с центров издержек, например таких как: несколько производственных цехов, сборочный цех, вспомогательный цех, бухгалтерия и т.д. По процессной схеме весь бизнес компании разделяется на операции — по функциональному признаку, к примеру: проектирование продукции, наладка оборудования, текущее обслуживание оборудования, формирование партий для отгрузки, доставка партий клиентам, общее управление компанией. Система ABC считается более прогрессивной, поскольку позволяет лучше отслеживать и измерять косвенные затраты.

Основные отличия ABC системы:

1) Мелкая и детальная группировка косвенных затрат.

2) Очевидный драйвер затрат (база распределения) — объем выполненных операций по каждому процессу.

3) Дробление на операции позволяет увеличить перечень косвенных затрат, которые возможно отнести непосредственно на объект затрат (например, на продукцию). Иными словами, часть косвенных затрат превращается в прямые.

Отдельно следует отметить, что распределению, как правило, подлежат **фактически понесенные затраты**. Однако у производственных компаний с повторяющейся стабильной деятельностью могут распределяться **нормативные затраты**, то есть заранее утвержденные руководством на основании

статистики по фактическим данным за предыдущие периоды. В этом случае после распределения особое внимание следует обращать на отклонения нормативных от фактических затрат и принятие соответствующих управленческих решений при условии их существенного расхождения.

### Выбор методологии распределения затрат

Общая последовательность распределения затрат состоит из двух этапов:

1) Распределение между центрами финансового учета (ЦФУ). На этом этапе нужно аккумулировать косвенные затраты на определенных центрах затрат, а затем по определенным алгоритмам распределить затраты по производственным подразделениям (либо центры продаж в торговой компании).

2) Распределение косвенных затрат с производственных центров на объекты затрат. Для этого нужно при помощи драйверов затрат рассчитать пропорции распределения и выполнить само распределение.

Некоторые компании ограничиваются только первым этапом распределения затрат.

Полный перечень издержек на предприятиях, ведущих управленческий учет, может составлять порядка 30–50 статей.

### ПРИМЕР

Рассмотрим пример учета и распределения затрат по статье «Аренда» Торговой компании, имеющей

в своей финансовой структуре три центра прибыли (ЦП).

Все общие платежи за аренду помещений Торговая компания относил на Администрацию каждого входящего в него ЦП. При этом Центры прибыли занимают всего 40% от общей площади аренды. В случае распределения драйвером затрат желательно выбрать площади, занимаемые разными центрами учета.

Варианты распределения затрат на центры прибыли, возможные в нашем примере:

1. Распределять только 40% суммы затрат по аренде пропорционально занимаемой площади каждым ЦП.

2. Распределять полностью 100% суммы затрат по аренде на ЦП пропорционально занимаемой площади.

3. Распределять затраты по аренде не на все ЦП, а только на отделы запчастей и масел, поскольку отдел аксессуаров располагается вместе с отделом запчастей и его доля незначительна.

4. Не распределять арендную плату и считать эти затраты затратами Администрации на ведение бизнеса с последующим анализом административных затрат и принятием управленческих решений.

Вариантов несколько, и выбор одного из них отвечает целям конкретной компании. По другим статьям затрат могут использоваться самые разные драйверы затрат, например:

1) Заработная плата администрации — пропорционально числу сотрудников в отделах.

2) Транспортные расходы — пропорционально весу груза, перевезенному для каждого отдела.

3) Затраты вспомогательного цеха — пропорционально часам труда основных рабочих.

4) Электроэнергия — пропорционально мощности установленного электрооборудования.

Названные здесь примеры не являются догмой и даны лишь для наглядности. В нашей практике встречались и такие драйверы затрат, как:

- заработная плата основных рабочих;
- стоимость основных фондов;
- количество выпущенной (проданной) продукции;
- стоимость основных производственных материалов;
- прямые затраты подразделения и др.

Особняком стоит случай распределения затрат на взаимные услуги между обслуживающими подразделениями. Например, бухгалтерия оказывает услуги отделу продаж, котельной и цеху. А котельная, в свою очередь, поставляет тепло всем

цехам и отделам, в том числе и бухгалтерии. В этом случае используются несколько методов распределения:

1) Многократное распределение — до тех пор, пока суммы затрат на обслуживающих подразделениях не уменьшатся до незначительной величины.

2) Поочередное распределение — сначала затраты распределяются с более крупных подразделений, затем — с мелких.

3) Отказ от распределения на обслуживающие подразделения — затраты распределяются только на производственные подразделения или центры прибыли.

4) Решение математических уравнений по взаимному перераспределению.

В заключение скажем про внедрение систем распределения затрат. В первую очередь продумывается документация, связанная с данной процедурой, причем **правила распределения затрат согласовываются и утверждаются на длительный период**. Это необходимо для того, чтобы была возможность пролонгированного по периодам анализа показателей хозяйственной деятельности.

И лишь после того, как схема распределения утверждена и проверена на примерах прошлых периодов «вручную», следует формулировать техническое задание для программистов. Если все алгоритмы будут хорошо сформулированы и подробно описаны, то абсолютно реальной выглядит задача создания автоматизированной системы распределения затрат в рамках программы для управленческого учета.

### Пример использования различных методов классификации и распределения затрат

В таблице 1 представлено использование различных методов классификации и распределения затрат для анализа эффективности деятельности региональных филиалов.

Рассмотрим пример торговой компании, имеющей центральный офис и 4 филиала в регионах. Товар продается однотипный во всех регионах, себестоимость для всех регионов одинаковая. Себестоимость товара калькулируется по методу директ-костинг и включает стоимость товара в ценах поставщика, таможенные расходы и транспортные расходы до центрального склада. Расстояния до региональных филиалов разные. В таблице представлены результаты деятельности филиалов за отчетный месяц.

Итак, проводится анализ с использованием сумм покрытия. Для анализа используется классификация затрат на прямые переменные (себестоимость, расходы на доставку товара в филиалы, часть расходов центрального склада) и прямые постоянные (расходы филиалов). Используется распределение по регионам. Общие административные расходы распределяются равными частями. Принимаем, что расходы бухгалтерии и прочие расходы, которые являются косвенными, распределяются по методу ABC (Activity Based Costing).

Анализируя выручку, мы можем видеть, что максимальный объем продаж за отчетный период имеет регион Восток. С другой стороны, маржинальный доход и уровень маржинального дохода (%) выше по региону Юг. По региону Запад уровень маржинального дохода практически такой же, как и по региону Юг, хотя выручка значительно ниже.

Прямые расходы на продажу максимальны по региону Восток. По остальным регионам они при-

близительно на одном и том же уровне по отношению к товарообороту.

Сумма покрытия 1 (характеризующая эффективность продаж в регионах) самая высокая по региону Юг, самая низкая по региону Восток. Учитывая, что регион Восток наиболее отдален от центрального склада, расходы на доставку по нему также самые высокие.

Уже на этом уровне мы видим, что эффективность деятельности филиала Восток значительно ниже, чем других регионов. Но не будем спешить с выводами. Допустим, что это новый регион для компании и вхождение на этот рынок связано с более низкими ценами на товар и более высокими расходами на формирование команды, а также с высокими расходами на продвижение товара. И то, что объем продаж довольно высокий, говорит о перспективности региона.

Анализируя суммы покрытия 3 и 4, а также рентабельность, мы видим, что тенденции сохраняются.

ТАБЛИЦА 1

## Анализ эффективности деятельности региональных филиалов

	Регион Север	Регион Юг	Регион Запад	Регион Восток	ИТОГО
Выручка	1 000	1 120	950	1 200	4 270
Себестоимость	750	825	700	940	3 215
Маржинальный доход	250	295	250	260	1 055
% маржинального дохода	25,00%	26,34%	26,32%	21,67%	24,71%
Прямые расходы на продажи	98	112	95	132	437
Сумма покрытия 1	152	183	155	128	618
Прямые затраты на доставку с центрального склада	20	22,4	19	24	85,4
Сумма покрытия 2	132	161	136	104	533
Затраты на хранение на центральном складе	10	11,2	10,45	12	43,65
Сумма покрытия 3	122	149	126	92	489
Общие административные расходы	10	10	10	10	40
Расходы бухгалтерии	10	11,2	9,5	12	42,7
Прочие расходы	15	14	7	15	51
Сумма покрытия 4	87	114	99	55	355,25
Рентабельность, %	8,70	10,20	10,43	4,58	8,32

Предположим, что стратегия вхождения на этот рынок подтверждается цифрами, и перейдем к анализу других регионов. Мы видим, что самая высокая рентабельность продаж по региону Запад, несмотря на самый низкий товарооборот. Можно

также детально проанализировать расходы бухгалтерии и прочие расходы.

В примере приведен возможный упрощенный алгоритм анализа. Объекты анализа и распределения, методы распределения и степень детализа-

ции задаются с учетом требований компании. Данный алгоритм можно использовать для анализа эффективности брендов, сегментов рынка, направлений деятельности.

### Автоматизация распределения издержек

После того как компания определила учетную политику в области распределения косвенных из-

держек, можно поставить задачу по автоматизации распределения. Программа должна уметь собирать издержки в двух разрезах: центры финансового учета (или подразделения) и классификатор затрат.

Каждому виду затрат может быть присвоен свой алгоритм затрат, причем разный для различных ЦФУ (рис. 2). Пример назначения алгоритмов затрат представлен в таблице 2.

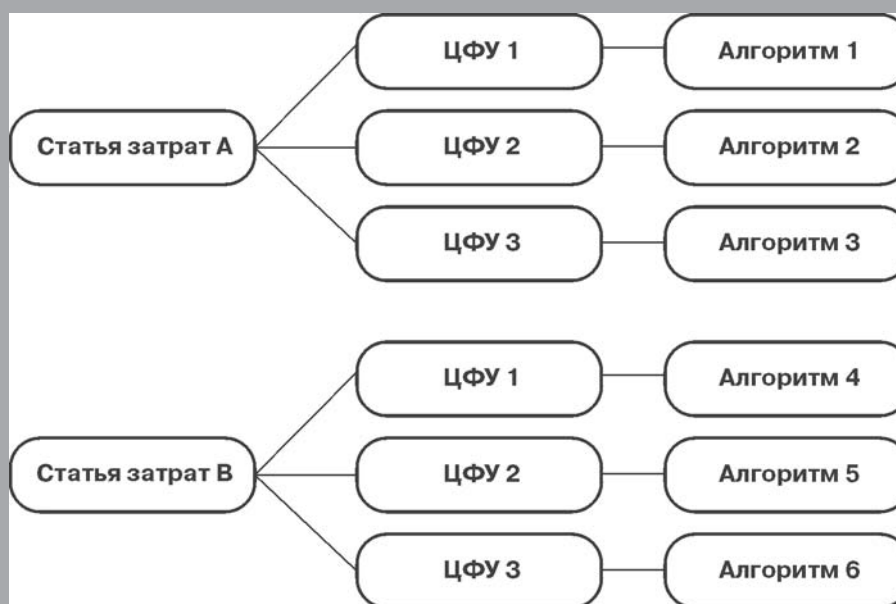


Рисунок 2. Назначение алгоритмов распределения

ТАБЛИЦА 2

### Пример настройки алгоритмов распределения

Статья затрат	С какого ЦФУ будет происходить распределение	Алгоритм распределения
Арендная плата	Администрация	По всем отделам пропорционально занимаемым площадям
	Склад	По менеджерам отдела продаж поровну
Зарботная плата	Администрация	По всем отделам пропорционально прямым затратам
Налоги	Администрация	По всем центрам продаж пропорционально маржинальной прибыли
Канцтовары	Все центры затрат	По всем ЦФУ пропорционально количеству сотрудников

Само распределение происходит, как правило, в последний день месяца. Затраты уже должны быть подсчитаны и собраны по центрам затрат, и оператор при помощи программы автоматически формирует проводки по распределению затрат на иные ЦФУ.

В случае использования более сложных алгоритмов может понадобиться многократное формирование таких проводок до тех пор, пока суммы на центрах затрат не уменьшатся до незначительной величины.

Весьма полезной функцией программы может стать возможность формирования отчета о прибылях и убытках как с учетом распределения затрат, так и без него.

В заключение заметим, что основное внимание следует уделять не столько автоматизированным механизмам, сколько продумыванию простых и наглядных алгоритмов распределения затрат. На это способен только грамотный экономист.