УДК 657.1.012

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ, ВНЕДРЯЮЩИХ БЕРЕЖЛИВОЕ ПРОИЗВОДСТВО

Зимакова Л.А., Штефан Я.Г., Кулигина С.В.

ФГАОУ ВО «Белгородский государственный национальный исследовательский университет» (НИУ БелГУ), Белгород, e-mail: zimakova@bsu.edu.ru

В современных экономических условиях многие производственные субъекты начинают более активно внедрять систему бережливого производства. Многие предприятия мясоперерабатывающей отрасли относятся именно к таким. Данная система затрагивает все элементы системы управления, в том числе и учетно-аналитическое обеспечение. Изменение задач, стоящих перед управленческим учетом, и использование новых принципов организации производства требуют разработки методических рекомендаций по постановке и реализации управленческого учета в таких организациях. В данной статье представлена модель управленческого учета для предприятий мясоперерабатывающей отрасли, внедряющих бережливое производство. Она включает 3 основных блока: методологический, организационно-технический и управленческий. Модель предполагает решение специфических задач, используемой системы бережливого производства, учитывает отраслевые особенности, влияющие на учет, принципы и процедуры; включает 10 этапов организации управленческого учета, технику учета, требования к информации; управленческий блок характеризует финансовый аспект, управленческий аспект и отчетность. Разработанная модель расширяет возможности формирования многопрофильной информации, обеспечивающей управление экономическим субъектом в условиях непрерывного совершенствования деятельности.

Ключевые слова: управленческий учет, бережливое производство, мясоперерабатывающие организации, управление, затраты

THE ORGANIZATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN MEAT PROCESSING INDUSTRY COMPANIES THAT IMPLEMENT LEAN PRODUCTION

Zimakova L.A., Shtefan Ya.G., Kuligina S.V.

Belgorod State National Research University (The National Research University «Belgorod State University»), Belgorod, e-mail: zimakova@bsu.edu.ru

In modern economic conditions many manufacturing companies are beginning to use the system of lean production. This especially applies to companies of meat processing industry. This system involves all elements of management systems, including accounting and analytical maintenance. Changing tasks of management accounting and usage of new principles of production management require the development of guidelines for the formulation and implementation of management accounting in such companies. This article presents a model of management accounting for meat processing industry companies that implement lean production. It consists of 3 basic units: the methodological one, the institutional and technical one and the management one. The model suggests solving specific problems of lean production system, it takes into account sectoral characteristics that influence the accounting, principles and procedures. It includes 10 stages of management accounting's organization, accounting technique, the information requirements; management unit describes the financial aspect, management aspect, and reporting. Under conditions continuous improvement, the model expands opportunities of forming multidisciplinary information that will maintain the management of economic subjects.

Keywords: management accounting, lean production, meat processing companies, management, costs

Стремление хозяйствующих субъектов улучшить финансовые результаты хозяйственной деятельности подталкивает их к активному использованию нетрадиционных подходов к организации производственного процесса и управлению им. Одним из новых современных подходов является бережливое производство. Его философия заключается в изменении подходов к бизнесу и ориентации на снижение затрат путем уменьшения различных видов потерь.

Исследования, проведенные иностранными учеными-экономистами Otley D.T. [9], Kennedy F.A. & Widener S.K. [6] доказывают, что бухгалтерский учет, человеческие ресурсы и информационные технологии – это взаимосвязанные участники бережливого производства, оказывающие поддержку управлению. Следовательно, необходимо разработать методическую основу организации управленческого учета затрат для экономических субъектов, внедряющих бережливое производство, формализованную в модель. Ее цель – информационная поддержка бережливого производства. В качестве объекта исследования выступают организации мясоперерабатывающей промышленности, входящие в агропромышленные холдинговые объединения.

Модель управленческого учета на мясоперерабатывающих предприятиях, внедряющих бережливое производство, предполагает выделение следующих блоков:

Первый блок. Методологический аспект.

1.1. Задачи управленческого учета на бережливых производствах:

1) формирование информации, характеризующей постоянное повышение качества обслуживания клиентов, рост прибыльности и увеличение денежного потока;

2) использование инструментов lean для устранения отходов и потерь во всех процессах;

3) создание условий мотивации для инвестиции в людей, предоставление информации для расширения возможностей постоянного совершенствования на каждом уровне организации [7];

4) оценка результатов на основе финансовых и нефинансовых показателей, косвенно влияющих на увеличение прибыли;

5) учет и контроль потока создания ценности.

1.2. Отраслевые особенности, влияющие на управленческий учет: ветеринарный контроль сырья, внутренний ветеринарно-санитарный контроль, возможность загрязнения окружающей среды, наличие отходов, широкий ассортимент, высокие материальные затраты и использование на некоторых этапах ручного труда, круглосуточный режим работы, удаленность рабочих мест от населенных пунктов, поэтапное (попроцессное) производство.

1.3. Принципы бережливого управленческого учета.

Бережливое производство основано на управлении потоками создания ценности и идее непрерывного совершенствования потока производством, поэтому принципы управленческого учета могут быть частично позаимствованы из системы управленческого учета стоимости генерирования денежных средств (ТА-системы), основанной на теории ограничений: стоимость продукции (работы, услуги) создается в момент приобретения или создания продукции (работы, услуги); принцип перераспределения ресурсов в местах ограничения; принцип срочности (управленческая отчетность); принцип сопоставимости подходов к расчету издержек; принцип целостности (интеграции) [3]; принцип непрерывного совершенствования системы учета и анализа; бережливое мышление, принцип моделирования адаптивности.

1.4. Процедуры: учетные, калькуляционные, аналитические, контрольные.

Особенностью данной системы является разделение учетных и калькуляционных процедур. В основу учетных процедур должны быть заложены традиционные подходы по сбору информации, обработке первичных документов, обобщению, научно обоснованной группировке затрат, детализации, систематизации бухгалтерской информации.

Особенность управленческого бережливого учета состоит в том, что калькуляционные процедуры могут быть оторваны от учетных процедур. Большой ассортимент выпускаемой продукции и специфика технологии не позволяют вести учет затрат по видам продукции. Учет ведется по укрупненным номенклатурным группам, но калькуляционные расчеты должны осуществляться по видам выпускаемой продукции. Ориентация на калькулирование целевой себестоимости и возможности постоянного расчета и пересчета себестоимости с учетом вносимых изменений в производственный процесс.

Аналитические процедуры основаны на установлении причинно-следственных связей между рассматриваемыми результатами и явлениями. Цель аналитических процедур заключается в углублении исследования каждого вида затрат. А.А. Коваленко выделила следующие основные методы аналитических процедур при аудите затрат на производство: числовые и процентные сравнения; коэффициентный анализ; анализ, основанный на статистических методах; корреляционный анализ; анализ вероятностных зависимостей – другие.

Специфика бережливого производства предполагает активное использование функционально-стоимостного анализа.

Контрольные процедуры предполагают, с одной стороны, постоянный всеобъемлющий предварительный, текущий и последующий контроль, с другой стороны, он должен осуществляться на уровне реализации процессов.

Второй блок. Организационно-технический аспект.

2.1. Этапы организации управленческого учета.

1. Построение схемы взаимосвязей между структурными подразделениями и потоками информации (эта схема строится с целью получения оперативных данных от покупателей и клиентов, характеризующих качество, оформление и цену продукции, использование системы «таргет-костинг» позволяет определять целесообразность выпуска каждого вида продукции [1]).

2. Выделение и организация учета по центрам ответственности.

3. Формирование технологических карт.

4. Сопоставление мест возникновения затрат и мест создания добавленной стоимости.

5. Определение направлений возможного возникновения потерь, постоянный мониторинг и разработка профилактических мероприятий.

6. Расчет оптимального (минимального) уровня запасов.

7. Калькулирование целевой себестоимости продукции (определение стоимости каждой стандартной операции с учетом времени на ее совершение). Исследования, проведенные Sandra Cohen and Efrosini Kaimenaki на базе греческих производственных компаний показали, что функциональный учет затрат обеспечивает наивысший уровень качества информации о затратах [5].

8. Описание трансакций на наиболее значимых этапах производства и сбыта, предполагающих возможность внесения изменений в ассортимент выпускаемой продукции. В быстроменяющихся условиях ведения производственно-коммерческой деятельности часто возникает необходимость во внесении изменений в ассортиментный перечень или в объемы производства. Поэтому необходимо предусмотреть возможность оперативного получения контрольной информации, в случае возникновения потребностей, и описать процедуру документального оформления регулирования производства.

9. Согласование справочников и подконтрольных показателей финансовых и бухгалтерских служб. Исследование практики учета (в ЗАО «КапиталАгро», ГК «Мираторг») показывает несовпадение направлений аналитического учета затрат и статей затрат при составлении бюджетов. Причиной является различие в задачах, решаемых отделами и отсутствие желания согласованности действий. Данный факт приводит к проблемам в сопоставлении фактических и планируемых показателей затрат.

10. Контроль отклонений. В рамках организации учета по процессам важной составляющей является своевременное выявление отклонений, их анализ и устранение факторов, затрудняющих работу. В данном процессе должны быть задействованы различные службы. Бухгалтерская служба посредством идентификации операций определяет только отклонения.

2.2. Техника учета. Существующая практика организации управленческого учета предполагает возможность организации управленческого учета: с использованием 20-х счетов, с использованием 30-х счетов.

2.3. Требования к информации.

1. Оперативный сбор данных. Оперативность предполагает возможность максимально быстрого поступления информации в информационную систему хозяйствующего субъекта. Важной составляющей при этом является четкое определение времени на ввод информации, так как возникновение временного лага между поступлением и вводом данных может привести к сбоям в работе всех служб.

2. Быстрая обработка и передача информации. Данный принцип сопряжен с возможностями информационных систем и со скоростью обмена данными с использованием сети Интернет. Проведенные исследования показали, что в 70% крупных хозяйствующих субъектов перерабатывающей отрасли АПК бухгалтерские службы достаточно удалены от производственных объектов.

3. Использование системно и внесистемно полученных данных. Системные данные предполагают их получение из регистров бухгалтерского учета и с использованием счетов, внесистемные данные формируются в таблицах, справках, расчетах [2].

4. Понятность и доступность информации. Предполагается, что пользователями управленческих отчетов могут быть не специалисты в области бухгалтерского учета, поэтому информация для них должна быть максимально понятной. Так, термин выручка имеет несколько значений. С точки зрения экономики – это денежные средства, полученные в связи с реализацией продукции (работ, услуг), с точки зрения бухгалтерского учета – это право на получение денежных средств (имущества, активов и др. ценностей) в связи с продажей продукции (работ, услуг) при переходе права собственности на нее.

Третий блок. Управленческий блок.

3.1. Финансовый аспект. Предполагает возможность расчета и оценки прогнозных финансовых критериев: роста прибыльности и увеличение денежного потока.

Показатели эффективности, разработанные для оценки результатов отдельных ячеек не всегда в совокупности могут принести положительный эффект для хозяйствующего субъекта. Использование бухгалтерского моделирования позволяет не только провести расчет оценочных критериев с учетом планируемых изменений, но и определить их реальное влияние на финансовую отчетность.

Способность организации аккумулировать денежные средства оказывает влияние не только на ликвидность и платежеспособность, но и имеет важное значение с точки зрения роста стоимости компании [8]. Поэтому определяющим вопросом является сбалансированное сочетание роста прибыльности и поддержания определенного уровня оборотного капитала. Данная про-

верка может быть осуществлена на основе построения прогнозного, а затем производного балансового отчета.

Предполагается также проведение оперативного тщательного финансового контроля за всеми показателями, выделенными в качестве подконтрольных в процессе реализации запланированных операций и изменений в бизнес-модели.

3.2. Управленческий аспект: оценка потоков создания ценностей, оценка потребительских характеристик, оценка системы мотивации.

Проводя оценку потоков создания ценности, следует учитывать, что ценность, созданная отдельным экономическим субъектом, является частью ценности, созданной целым комплексом субъектов, для удовлетворения потребностей конечного покупателя. Поэтому в рамках управленческого учета необходимо давать оценку с нескольких позиций: отдельного субъекта и группы компаний. Ранее отмечалось, что все исследованные мясоперерабатывающие организаций входят в агропромышленные холдинги или компании, реализующие замкнутый цикл производства.

Учитывая высокую конкуренцию, производители мясной продукции в Белгородской области, стремятся улучшить конкурентоспособность своей продукции путем придания каких-либо качественных характеристик, новых свойств уже выпускаемой продукции, а также разрабатывают и выпускают новые виды продукции. Для определения наиболее важных для клиентов характеристик проводятся маркетинговые исследования. Рассматривая вопросы маркетинговых исследований потребительских характеристик мясной продукции, Д.И. Пономарева, Н.А. Каширина, Е.А. Стебенева, определили, что наиболее значимыми для покупателей являются: имидж фирмы-производителя, упаковка и ее состояние, наличие и полнота маркировки [4]. Необходимо отметить, важность использования на данном этапе элементов системы «таргет-костинг», которая предполагает не только совершенствование продукта с точки зрения сокращения затрат, но и стремление максимально удовлетворить потребности клиента с минимальными для производителя затратами. Данные вопросы приобретают особое значение для всех сфер пищевой промышленности.

Хотя одним из важнейших принципов бережливого производства является формирование бережливого мышления у сотрудников, одновременно с этим необходимо также разрабатывать систему мотивации сотрудников всех подразделений, обеспечивающую заинтересованность в постоянном совершенствовании процессов и устранении потерь на всех этапах.

3.3. Отчетность.

Бережливый учет, являющийся составляющей бережливого производства, предполагает сокращение количества форм отчетности. Но предполагается оперативное составление таблиц, содержащих подконтрольные показатели посредством которых осуществляется текущий контроль. В данных таблицах представляются три вида показателей: плановые, фактические и отклонения. Только при наличии существенных отклонений (5 % и более) они подвергаются анализу, и в случае невозможности устранения на местах возникновения информация передается на следующий уровень управления.

Отчетность же при этом укрупняется, важнейшим критерием результативности является увеличение стоимости экономического субъекта и перспективы роста.

Таким образом, в рамках проведенного исследования сформирована модель управленческого учета на мясоперерабатывающих предприятиях бережливого производства, которая включает следующие составляющие: методологический блок, ориентированный на определение решаемых задач, отраслевые особенности, влияющие на учет, принципы и процедуры; организационно-технический блок, предполагающий 10 этапов организации управленческого учета, технику учета, требования к информации; управленческий блок, характеризующий финансовый аспект, управленческий аспект (оценка потоков создания ценностей, оценка потребительских характеристик, оценка системы мотивации), отчетность, дающая возможность формировать многопрофильную информацию, обеспечивающую управление экономическим субъектом в условиях непрерывного совершенствования деятельности.

Список литературы

1. Зимакова Л.А., Ковалевская А.В., Маширова С.П., Дъяченко Г.Б. Организация учетно-аналитического обеспечения контроля финансовых результатов в рамках концепции бережливого производства [Текст] / Л.А. Зимакова, А.В. Ковалевская, С.П. Маширова, Г.Б. Дъяченко // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 1 (ч. 2). – С. 848–853.

2. Соколов А.Ю. Метод учета производственных затрат (Absorption costing): проблемы внедрения [Текст] / А.Ю. Соколов // Управленческий учет. – 2014. – № 1. – С. 19–30.

3. Соколов А.Ю., Ельсукова Т.В. Сравнительный анализ методов управленческого учета стоимости генерирования денежных средств (ТА) и учет затрат по потокам создания ценности (VSC) [Текст] / А.Ю. Соколов // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2013. – № 3. – С. 112–116.

4. Пономарева Д.И., Каширина Н.А., Стебенева Е.А. Оценка конкурентоспособности как функция соответствия

потребительских и маркетинговых характеристик ветчины к стоимости [Текст] / Д.И. Пономарева, Н.А. Каширина, Е.А. Стебенева // Технологии и товароведение сельскохозяйственной продукции. – 2016. – № 1 (6). – С. 17–23.

5. Cohen S., Kaimenaki E. Cost accounting systems structure and information quality properties: an empirical analysis [Text] / S. Cohen, E. Kaimenaki // Journal of applied accounting research. – 2011. – № 12. – vol. 1. – P. 5–25.

6. Kennedy F.A., Widener S.K. A control framework: Insights from evidence on lean accounting [Text] / F.A. Kennedy, S.K. Widener// Management Accounting Research. – 2008. – vol. 19. – P. 301–323.

7. Maskell B.H., Baggaley B.L. Lean accounting: What's it all about? [Text]/ B.H. Maskell, B.L. Baggaley // Target. – 2006. – № 22. – vol. 1. – P. 35–43.

8. Michalski G. Planning optimal from the firm value creation perspective levels of operating cash investments[Text]/ Romanian Journal of Economic Forecasting. – 2010. – vol. 13 iss 1. – P. 198–214.

9. Otley D.T. The contingency theory of management accounting: Achievements and prognosis. [Text] / D.T. Otley // Accounting, Organizations and Society. – 1980. – vol. 5. – P. 413–428.

References

1. Zimakova L.A., Kovalevskaja A.V., Mashirova S.P., Djachenko G.B. Organizacija uchetno-analiticheskogo obespechenija kontrolja finansovyh rezultatov v ramkah koncepcii berezhlivogo proizvodstva [Tekst] / L.A. Zimakova, A.V. Kovalevskaja, S.P. Mashirova, G.B. Djachenko // Jekonomika i predprinimatelstvo. 2016. no. 1 (ch. 2). pp. 848–853.

2. Sokolov A.Ju. Metod ucheta proizvodstvennyh zatrat (Absorption costing): problemy vnedrenija [Tekst] / A.Ju. Sokolov // Upravlencheskij uchet. 2014. no. 1. pp. 19–30.

3. Sokolov A.Ju., Elsukova T.V. Sravnitelnyj analiz metodov upravlencheskogo ucheta stoimosti generirovanija denezhnyh sredstv (TA) i uchet zatrat po potokam sozdanija cennosti (VSC) [Tekst] / A.Ju. Sokolov // Intellekt. Innovacii. Investicii. 2013. no. 3. pp. 112–116.

4. Ponomareva D.I., Kashirina N.A., Stebeneva E.A. Ocenka konkurentosposobnosti kak funkcija sootvetstvija potrebitelskih i marketingovyh harakteristik vetchiny k stoimosti [Tekst] / D.I. Ponomareva, N.A. Kashirina, E.A. Stebeneva // Tehnologii i tovarovedenie selskohozjajstvennoj produkcii. 2016. no. 1 (6). pp. 17–23.

5. Cohen S., Kaimenaki E. Cost accounting systems structure and information quality properties: an empirical analysis [Text] / S. Cohen, E. Kaimenaki // Journal of applied accounting research. 2011. no. 12. vol. 1. pp. 5–25.

6. Kennedy F.A., Widener S.K. A control framework: Insights from evidence on lean accounting [Text] / F.A. Kennedy, S.K. Widener// Management Accounting Research. 2008. vol. 19. pp. 301–323.

7. Maskell B.H., Baggaley B.L. Lean accounting: Whats it all about? [Text] / B.H. Maskell, B.L. Baggaley // Target. 2006. no. 22. vol. 1. pp. 35–43.

8. Michalski G. Planning optimal from the firm value creation perspective levels of operating cash investments[Text]/ Romanian Journal of Economic Forecasting. 2010. vol. 13 iss 1. pp. 198–214.

9. Otley D.T. The contingency theory of management accounting: Achievements and prognosis. [Text] / D.T. Otley // Accounting, Organizations and Society. 1980. vol. 5. pp. 413–428.