

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В
МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ, ВНЕДРЯЮЩИХ
БЕРЕЖЛИВОЕ ПРОИЗВОДСТВО**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
магистерская программа «Учет, анализ и аудит»
заочной формы обучения, группы 09001682
Зимаковой Елизаветы Александровны

Научный руководитель
к.т.н., доцент
Семькина Л.Н.

Рецензенты
д.э.н., профессор кафедры
экономики и моделирования
производственных процессов
ФГАОУ ВО НИУ «БелГУ»
Стрябкова Е.А.

Ведущий экономист
ООО «Мираторг
-Брянск»
Раевский А.В.

БЕЛГОРОД 2019

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНЦЕПЦИИ БЕРЕЖЛИВОГО ПРОИЗВОДСТВА	9
1.1. Формирование и развитие концепции бережливого производства	9
1.2. Принципы концепции бережливого производства.....	17
ГЛАВА 2.ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ, ОПРЕДЕЛЯЮЩИЕ НАПРАВЛЕНИЯ ВЕДЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА	28
2.1. Анализ и перспективы развития мясоперерабатывающей отрасли России и Белгородской области.....	28
2.2. Особенности ведения управленческого учета в организациях мясоперерабатывающей отрасли.....	38
ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ, ВНЕДРЯЮЩИХ БЕРЕЖЛИВОЕ ПРОИЗВОДСТВО	51
3.1. Индикаторы оценки предприятий бережливого производства.....	51
3.2. Организация управленческого учета затрат в мясоперерабатывающих организациях.....	59
3.3. Методические рекомендации по управленческому учету производственных потерь	69
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	79
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	84

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Сегодня в эпоху постиндустриального развития мировой экономики рыночные отношения не стоят на месте, они постоянно развиваются и меняются, что в свою очередь влечет за собой изменения социально-экономических условий осуществления производственно-хозяйственной деятельности во всех отраслях экономической жизни. Сфера материального производства терпит весьма значительные по своему масштабу перемены, которые связаны с полной заменой технологий и способов изготовления продукции, меняются фундаментальные понятия, которые обосновывают методы организации производства и управления предприятиями. Каждая конкретная отрасль производства изменилась по-своему, к общим реформам можно отнести смену организационно-правовой формы, появление новых приоритетных направлений и товаров, кардинальное изменение в подходе к управлению персоналом.

Отечественная теория и практика бухгалтерского учета постоянно пополняется различными усовершенствованными методами, больше всего данная тенденция заметна в управленческом учете, т.к. и является для России относительно новым учетным направлением. При изучении эволюционного развития зарубежных методик была выявлена их зависимость от бизнес-среды. Это доказывает, что зарубежные методики нуждаются в адаптации к российскому рынку.

На протяжении последних десятилетий промышленные организации России приняли на вооружение множество разных управленческих концепций, которые должны повышать конкурентоспособность организаций. На сегодняшний день большое распространение получила концепция бережливого производства. Для ее внедрения необходимо перестроить работу как управленческого персонала, так и изменить отношение к работе всего персонала, это влечет за собой усовершенствование системы измерения

эффективности. При использовании данной концепции в России нужно принимать во внимание отраслевые и технологические особенности.

Важное место в процессе реализации любой управленческой концепции принадлежит информационному обеспечению, а так как бережливое производство предполагает мобильность и постоянный контроль потерь и затрат, то информационная система должна акцентировать внимание на специфических показателях. Финансовый учет, являющийся компонентом информационной системы всех хозяйствующих субъектов, концентрирует свое внимание на финансовых показателях, являющихся основой для составления финансовой отчетности. Управленческий же учет, ориентированный на формирование многопрофильной информации, позволяющей принимать эффективные управленческие решения, вполне может формировать необходимые данные, но нужно правильно поставить задачи и сформировать методологическую основу для его реализации.

Вопросы информационного обеспечения концепции бережливого производства поднимались различными авторами, но современные условия ведения бизнеса и используемые информационные технологии требуют постоянного совершенствования ее методик с учетом особенностей отрасли и каждого отдельного хозяйствующего субъекта.

Цели и задачи исследования. Целью настоящей выпускной квалификационной работы является разработка методических рекомендаций по управленческому учету на предприятиях мясоперерабатывающей отрасли, внедряющих бережливое производство. Для достижения поставленной цели нужно решить следующие задачи:

- рассмотреть этапы становления и развития концепции бережливого производства,
- исследовать состояния и перспективы развития мясоперерабатывающей отрасли в масштабе страны и Белгородской области,
- выявить влияние отраслевых особенностей на организацию управленческого учета затрат,

- сформировать общие индикаторы оценки предприятий бережливого производства,
- разработать предложения по совершенствованию учета затрат в мясоперерабатывающих организациях на основе выделения операций, не создающих ценности,
- выработать методические рекомендации по учетному обеспечению профилактики производственных потерь.

Предмет и объект исследования. В качестве предмета исследования выступают теоретические, методологические основы управленческого учета. Объектом исследования являются коммерческие организации мясоперерабатывающей отрасли, внедряющие бережливое производство, расположенные на территории Белгородской и Брянской области.

Теоретическая и методологическая база исследования. Теоретической и методической основой послужили законы РФ, постановления правительства РФ и Министерств, труды ведущих российских и зарубежных ученых, занимающихся всесторонним изучением бережливого производства, управленческого учета, а также материалы научно-практических конференций, семинаров и публикаций в специализированных периодических изданиях.

В выпускной квалификационной работе для решения поставленных задач применялись общие и специальные методы исследования, такие как : сравнительного анализа, диалектический, экономический анализ, оптимизационный подход, абстрактно-логический, статистический, экспертные и экономико-математические методы.

Научная новизна исследования заключается в разработке методических рекомендации по ведению управленческого учета в организациях мясоперерабатывающей отрасли, внедряющих бережливое производство.

Научная новизна представлена в следующих положениях:

-определены отраслевые особенности мясоперерабатывающей отрасли, которые являются основой ведения управленческого учета: обособленный учет по видам затрат, по лабораториям, по видам отходов, по укрупненным номенклатурным группам, выделение экологического учета, использование попроцессного метода учета затрат;

- предложены дополнительные направления управленческого учета затрат по операциям, не создающие ценность - центры ответственности, осуществляющие контроль процессов и контроль качества сырья, продукции, для которых определены зоны ответственности в соответствии с выполняемыми функциями;

- разработаны методические рекомендации по управленческому учету потерь, включающие определение областей их возможного возникновения, классификацию потерь, характеристику причин возможных потерь, разработку профилактических мероприятий, позволяющих оперативно вскрывать процессы и места возможного возникновения производственных потерь.

Теоретическая значимость работы. Теоретическая значимость выпускной квалификационной работы состоит в развитии и углублении организационно-методического обеспечения управленческого учета в предприятиях мясоперерабатывающей отрасли, внедряющих бережливое производство.

Практическая значимость работы. Практическая значимость заключена в том, что методические рекомендации являются основой для ведения управленческого учета в организациях, внедряющих бережливое производство.

Публикации. Основные положения магистерской диссертации докладывались на международных научно-практических конференциях и опубликованы в 9 печатных работах, объемом 2,2 п.л, в т.ч. 1 п.л. авторский.

Структура работы. Выпускная квалификационная работа представлена на 83 страницах компьютерного текста и состоит из введения,

трех глав, выводов и рекомендаций, библиографического списка включающего 90 источников, включает 9 таблиц, 14 рисунков.

Структура данной работы определена предметом и логикой исследования, совокупностью задач, которые были решены при написании работы.

Во введении дана характеристика актуальности темы выпускной квалификационной работы, определена ее методологическая составляющая.

В первой главе «Теоретические и методологические основы концепции бережливого производства» рассматривается эволюция концепции «Бережливое производство», зародившейся в производственной системе Toyota и получившей распространение во всем мире. Исследование основывалось на изучении литературных источников, что позволило формированию и развитие данной концепции разделить на этапы. В данной главе также проанализированы нормативные акты Российской Федерации, регламентирующие бережливое производство, описаны основные ценности, которыми должна руководствоваться организация при ее внедрении. Помимо этого, раскрыты принципы бережливого производства, рассмотрены некоторые виды стандартов, разрабатываемых каждой организацией самостоятельно.

Во второй главе «Отраслевые особенности, определяющие направления ведения управленческого учета» выпускной квалификационной работы проведен анализ производства мяса в мировом масштабе с выделением стран лидеров, рассмотрены рынки импорта и экспорта мяса по итогам 2017 года, рассмотрен спрос на мясо различных видов, проанализированы и составлен рейтинг областей России производящих мясо, выделены крупнейшие компании, специализирующиеся на производстве мяса и мясных продуктов, выдвинуты приоритетные направления в мясоперерабатывающей отрасли, рассмотрены перспективы развития данного направления в масштабах страны и Белгородской области в частности. Особое внимание в данной главе уделено организации

управленческого учета в мясоперерабатывающих предприятиях. В процессе анализа методической и нормативной литературы, регламентирующей данную отрасль, были выявлены отраслевые особенности, оказывающие прямое влияние на бухгалтерский учет в мясоперерабатывающих организациях. Сформирована технологическая схема переработки мяса с выделением переделов и территориально обособленных подразделений, которая непосредственно влияет на учет.

В третьей главе «Совершенствование управленческого учета в организациях мясоперерабатывающей отрасли, внедряющих бережливое производство» работы представлены разработанные методические рекомендации по ведению учета в организациях мясоперерабатывающей отрасли, внедряющих бережливое производство. Сформирован ряд показателей, которые направлены на контроль соблюдения правильности технологического производства, позволяющие оперативно представлять реальную, качественную информацию для анализа производства; отдельно выделены индикаторы для оценки эффективности организационно-управленческих процессов.

В этой главе представлены методические рекомендации по учету затрат в мясоперерабатывающих организациях, основанные на различных подходах к классификации затрат, рассмотрены направления организации учета затрат для целей управления и контроля в мясоперерабатывающих организациях. В ходе написания данной главы были определены области возможного возникновения производственных потерь, каждая из них была проанализирована, и даны методические рекомендации по обеспечению профилактики этого вида потерь в организациях рассматриваемой отрасли.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНЦЕПЦИИ БЕРЕЖЛИВОГО ПРОИЗВОДСТВА

1.1. Формирование и развитие концепции бережливого производства

На современном этапе развития рыночной экономики возрастает значение повышения эффективности производства за счет экономии ресурсов, это связано с кризисным положением большинства компаний в стране, которым необходимо продолжать функционировать в условиях возрастающей конкуренции. В связи с этим разрабатываются и совершенствуются концепции, основанные на принципах экономии. Одной из таких концепций является концепция «Бережливое производство».

Бережливое производство — это американское название концепции управления, реализуемой в производственной системе Toyota, поэтому в современной литературе можно встретить различные формулировки данного термина. Джеймс Вумек и Дэниел Джонс сформулировала следующее определение «Бережливое производство (lean production) — прорывный подход к менеджменту и управлению качеством, обеспечивающий долговременную конкурентоспособность без существенных капиталовложений» [32].

Бережливое производство основано на принципах функционирования производственной компании «Toyota» и по мнению большинства японских авторов-это, прежде всего, концепция (философия) управления. Поэтому термин бережливое производство ассоциируется с бережливым мышлением у всех сотрудников компании, которое и создает основу возможности эффективного развития в быстро меняющихся условиях функционирования бизнеса, и максимальной ориентированностью на потребителя.

Данная концепция явилась следствием эволюционного развития различных методик управления затратами и интеграции элементов отдельных вариантов управления производством. Таким образом она

сочетает в себе все лучшее, что накопилось к настоящему моменту в производственной компании «Toyota».

Иман М. отмечает, что вопрос о модернизации управленческих стратегий возник в результате промышленного переворота, в данном случае речь шла не только о научных изобретениях, которые двигали прогресс, но так же и о управлении. Переосмысление всех накопленных и полученных знаний сформировало базу, по которой в дальнейшем выстраивались уже новые организационные модели[42]. В 1798 году Эли Уитни разработал принцип взаимозаменяемых деталей, внедрил его в промышленное производство огнестрельного оружия, эта идея в дальнейшем была взята за основу Генрихом Фордом. Согласно этому принципу все детали должны были изготавливаться массово, с точностью, позволяющей собрать продукцию из деталей разных партий. Также он использовал новейшие технологии в обработке металла, для снижения требований к навыкам простых рабочих. Принцип взаимозаменяемости был применен в дальнейшем в производстве и другой продукции, что дало мощный толчок развитию промышленности в целом.

Одним из первых новшеств в систему управления внес Фредерик Тейлор, на протяжении 30 лет дополняя и корректируя ее. Тейлор внедрял новые методы подбора кадров, ввел принципиальные требования регулярных переаттестаций, данные требования усовершенствовались с годами и используются по настоящее время. Тейлор занимался повышением эффективности производства сугубо на низовых уровнях, оставляя без внимания проблему интенсификации труда самих управленцев. В 1911 году была опубликована книга «Принципы научного управления» [88], теория, описанная в труде, стала переломным моментом, и в дальнейшем заимствовалась зарубежными фабриками.

Генри Л. Гантт был последователем Тейлора, но рассматривал технологический процесс с другой стороны, представляя его как комбинацию отдельных операций. Он выдвинул собственные теории по организации

производства, сформировал новую систему оплаты труда, которая основывалась на поощрении работников, внедрил карты-схемы для оптимизации производственного планирования, разработал методы планирования последовательности операций [33]. Сегодня эти методы продолжают использоваться на производстве как планировочный (временной) и загрузочный графики Гантта. Стоит заметить, что труды Фредерика Тейлора и Генри Л.Ганта прямо никак не повлияли на становление концепции бережливого производства, но система управления, разработанная ими, используется организациями, которые внедряют и применяют бережливое производство.

На первом этапе становления идеи бережливого производства в 1913 году Генрих Форд объединил идеи взаимозаменяемости деталей и сборочной полулинии по упаковке мясной продукции и сортировки почты, он дополнил их концепцией координируемой (синхронизируемой) сборочной линии. Соединив все воедино он предложил основные методы и идеи бережливого производства и применял их на заводах компании "Форд" в 20-е годы прошлого столетия. Т.Оно обращает внимание на то, что впервые в полном объеме их реализовали в Японии в компании «Toyota», ее управляющий директор Киитиро ездил в компании Ford в Детройте для изучения американской автомобильной промышленности, изученный опыт он адаптировал к производству небольших объемов продукции[60]. Именно с этого момента и начинается развитие концепции бережливого производства.

Взяв за основу статистические методы в целях контроля качества, в 1924 году Уолтер Шухарт сформировал основы статистического отбора выработок образцов [87]. Шухарт смог решить проблему взаимозаменяемости деталей, которую в свою очередь выдвигал Уитни. Требования к технологии изготовления, обусловленные установленными допусками и спецификациями, можно было проанализировать с точки зрения затрат и результатов. Труды Шухарта выявили необходимость представления производства как системы.

На втором этапе после окончания 2 мировой войны в Японии наблюдался период «экономической терапии», в результате которой к 1949г. японское промышленное производство было практически полностью восстановлено. Но возникла проблема- спрос на продукцию был не так велик, чтобы оправдать затраты на закупку производственных линий, на манер «Ford». Японцам пришлось создавать множество разных моделей в условиях не высокого спроса, с такой задачей до них никто не сталкивался, так как эффективность понималась исключительно в терминах массового производства.

Третий этап характеризовался внедрением бережливого производства на практике, произошло это в 1950-е года в корпорации «Toyota», создателем производственной системы в компании и основоположником концепции считается Тайити Оно [60]. Большой вклад в дальнейшее развитие как теории, так и практики внесли его коллеги – Сигео Синго [71] и Эдварда Деминга [82], которые, кроме прочего, создали способ быстрой переналадки и основные положения программы менеджмента качества. Стоит заметить, что Тайити Оно знал что нужно для устранения потерь, а Сигео Синго знал как это осуществить.

Далее активное развитие получила система управления запасами и организации производства под руководством управляющего директора производственной компании «Toyota»- Тайити Оно (1954г). Конкуренция с американскими автогигантами была основной проблемой компании. Для того чтобы вывести компанию на достойное место на рынке необходимо было предпринимать что-то необычное, для начала на предприятиях было введено понятие «точно вовремя» (Togo and Wartman), которое означало, что любая деталь должна быть создана при необходимости в ней, ни раньше. Именно благодаря этому понятию и применению его в жизнь японцам удалось отказаться от больших складских помещений, в отличии от американцев, так же применяя данный принцип удавалось экономить время и ресурсы. Поэтому можно смело говорить о том, что метод «kaizen» и «Togo and

Wartman» стали основополагающими в производственной философии семьи Тойда.

Следующий в династии Эйджи Тойода начал свою деятельность с разработки пятилетнего плана по усовершенствованию методов производства. Для достижения поставленных планов в компанию «Toyota» был приглашен Тайити Оно, как консультант, он внедрил карточки «kanban», которые предназначались для отслеживания запасов. Тайити Оно провел работу с рабочими, направленную на доскональное изучение методов «kaizen» и «Togo and Wartman», провел полную модернизацию оборудования завода и наладил правильное и четкое чередование выполняемых операций. После модернизации конвейер останавливался автоматически при возникновении какой-либо проблемы в сборке изделия, это позволяло оперативно находить и устранять неполадки. Вайдер М. отмечает, что свою промышленную философию качества компания «Toyota» реализовывала на протяжении более 20 лет, для достижения максимального эффекта внедряя ее у своих поставщиков [43].

В этот период получили развитие метод «baka-yoke» (защита от дефектов), активно использовались новые инструменты: диаграмма Исикавы, 5W и др., формировались кружки качества (1962) и т.п.

Третий этап становления теории бережливого производства продлился порядка двенадцати лет, за этот весьма короткий промежуток времени сменилось несколько поколений руководителей компании «Toyota», была разработана уникальнейшая система качества, которая легла в основу большинства других систем, были оптимизированы запасы, разрабатывались и внедрялись новые инструменты.

В Японии на тот момент времени наблюдался дефицит ресурсов, возникла огромная потребность в обобщении и усовершенствовании всех накопленных знаний в области бережливого производства. На четвертом этапе развития теории бережливого производства, в 50-х годах 20 в. была сформирована система, в основу которой лег довольно простой принцип, не

требующий затрат, каждый работник независимо от своей должности на предприятии должен был максимально оптимизировать свою часть в общем рабочем процессе. Система получила название 4S, она основывалась на 4-х ключевых действиях: сортировка; рациональное расположение; уборка; стандартизация работ, все эти действия были направлены на сокращение потерь.

В 1986 г. Takashi Osada сформировал систему 5S, к старой системе добавилось поддержание достигнутого и совершенствование, именно это действие завершило цепочку элементов, которые теперь известны как 5S. Сейчас система 5S обладает фундаментальной мощностью для того, чтобы изменять рабочие места и вовлекать в процесс улучшений всех работников. В целом четвертый этап полностью можно связать со становлением и изменением концепции 5S, т.к. она на сегодняшний день стала неотъемлемой частью бережливого производства.

Пятый этап развития теории бережливого производства связан с переключением внимания с загруженности людей и станков на непрерывное движение заготовок и изделий, так как именно это определяет эффективность. Данная задача делится на два этапа: выстраивание самого потока и управление движением материала по потоку. Концепции потока создания ценности, систематизация знаний о бережливом производстве была освещена в 1996г. James P. Womack and Daniel T. Jones в книге «Lean Thinking».

В России система бережливого производства еще молода и не повсеместна, так как внедряется только с 2004 года. Относительная новизна данной системы, ее тесная связь с другими элементами японской философии производственного менеджмента часто приводит к недопониманию или путанице понятий, в России этот новый подход применяется не только к промышленным конвейерным линиям. На сегодняшний день максимизировать рентабельность и оптимизировать можно практически каждый аспект деятельности бизнеса. Что же касается отраслевой

принадлежности компаний — приверженцев бережливого производства, то они очень разные. Например:

- группа компаний ПФ ДСК (Тольятти и Дмитровград),
- заводы ОАО «КамАЗ» (Набережные Челны),
- МХК «Еврохим» (Москва),
- ассоциация «Версиво» (Самара и Брянская обл.),
- «Уралсвязьинформ» (Екатеринбург) и десятки других [29].

Стоит обратить внимание на опыт внедрения бережливого производства на заводе «КамАЗ» в 2006г. Перед командой реформаторов компании стояла цель «достичь мирового масштаба» и взяв на вооружение опыт «Toyota» и «ГАЗ», они заложили фундамент новой производственной системы. Для вовлечения всех в оптимизацию был выпущен приказ об участии каждой производственной единицы в совершенствовании компании путем разработки личных проектов. На данном этапе возникла проблема, не все сотрудники обладали гибкостью мышления для перехода к новым производственным принципам. Производительность труда сильно варьировалась. Решение проблемы нашли в обучении персонала малыми группами «на месте», т. е. за пультом станка. Начали с тех, у кого показатели были хуже. Результаты использования бережливого производства на «КамАЗе» за 5 лет:

- снижение уровня брака на 50 %;
- увеличение скорости выпуска продукции на 30 %;
- сокращение используемых площадей на 360 тыс м²;
- достижение экономического эффекта в 19 млрд рублей [44].

На рисунке 1.1. представлены этапы эволюционного развития концепции бережливого производства.

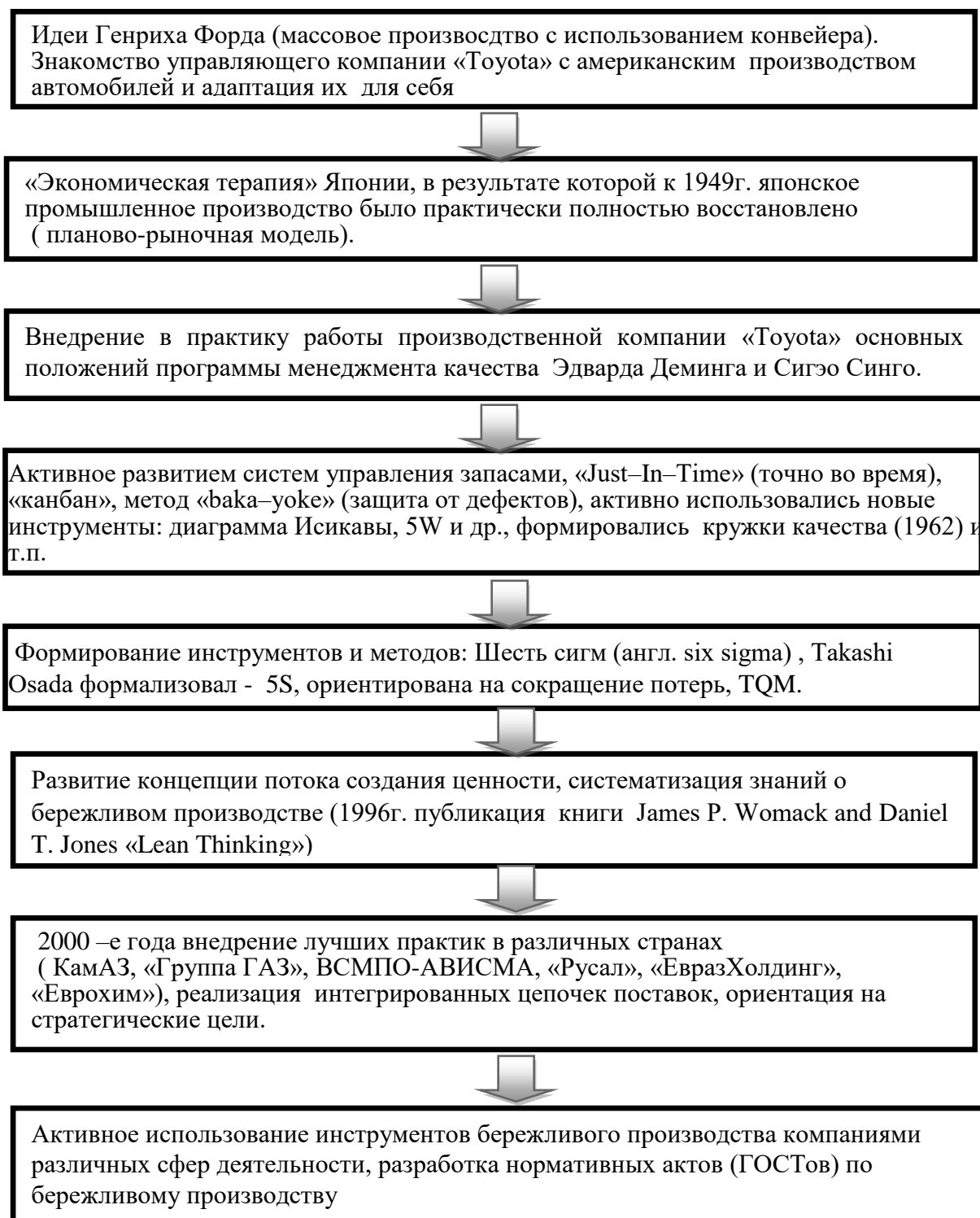


Рис. 1.1. Этапы формирования и развития концепции бережливого производства.

Таким образом, проведенные исследования показали, что на протяжении нескольких столетий концепция бережливого производства

усовершенствовалась, дополнялась. Эволюция концепции разделена на этапы, которые, по мнению автора, являются ключевыми моментами. Стоит так же заметить, что на сегодняшний день концепция бережливого производства применяется во всем мире, продолжает совершенствоваться, модернизируется под потребности страны, отрасли производства и масштабы внедрения.

1.2. Принципы концепции бережливого производства

Концепция бережливого производства основывается на представлении бизнеса в качестве потока создания ценности для конечного потребителя, гибкости, выявлении и сокращении потерь. Валентинова В.Ф. подчеркивает, что важной составляющей бережливого производства является также постоянное улучшение всех видов деятельности на всех уровнях организации, вовлечение и развитие персонала с целью повышения удовлетворенности потребителей и других заинтересованных сторон [29].

Организационной основой концепции являются ценности бережливого производства, на которые опираются принципы данной философии. В целом ценности рассматриваются со стороны потребителя и организации, первые выражаются через полезность продукта, другие устанавливаются и формулируются для организации и всех ее сотрудников. Авторы по-разному подходят к определению принципов, но все единодушно отмечают необходимость адаптации используемых принципов под деятельность конкретного хозяйствующего субъекта. Необходимо также находить инструменты и методы, позволяющие эффективно реализовать принципы. Необходимо также определить последовательность реализации принципов.

На рисунке 1.2. схематично представлены ценности бережливого производства, определенные Российскими стандартами [13-15].

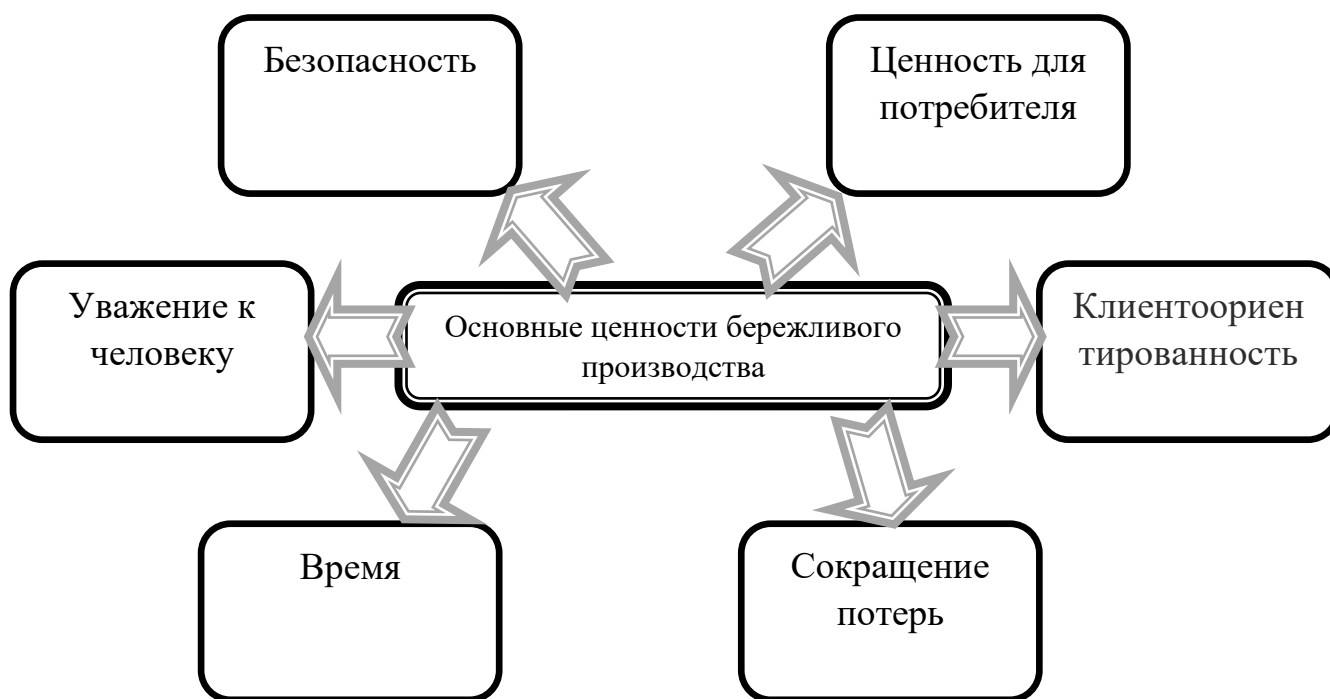


Рис. 1.2. Ценности бережливого производства.

Приоритетной ценностью является безопасность жизни и здоровья как всех сотрудников организации, так и потребителей. Сформировав ценность продукта с точки зрения потребителя, организация в состоянии установить процессы, которые позволят предоставить данную ценность. Большое значение, с точки зрения Д.Вумека, имеет гибкость компании и ее умение адаптироваться на рынке, для этого ей необходимо постоянно изучать потребности рынка, оперативно реагировать на выявленные изменения в спросе на продукцию, всегда искать новых потребителей, это подразумевает под собой клиентоориентированность [32]. Необходимым условием конкурентоспособности является уменьшение и устранение всех видов потерь, большой эффект компания получает при вовлеченности в этот процесс всех сотрудников.

Мероприятия по мониторингу и устранению потерь должны проводиться регулярно и носить систематический характер. Если организация на производство своей продукции затрачивает больше необходимого времени, то речь идет об избыточном времени, которое влечет

за собой дополнительные потери и уменьшение способности организации оперативно реагировать на изменение требований и предпочтений потребителей. Оно Т. отмечает, что без человека никакая технология не сможет обеспечить успех продукта у потребителя, именно поэтому одной из ценностей бережливого производства является уважение к человеку[60]. Работники должны получать признание своей компетенции, а атмосфера компании должна мотивировать на личностный и карьерный рост.

Положения, принятые в организации могут быть как ценностями, так и принципами, разница только в направленности формулировок. В ГОСТе «Бережливое производство. Основные положения и словарь» понятие ценности и принципы раскрываются следующим образом: «Ценности - это то, что необходимо разделять и использовать для целей самоуправления и самоорганизации, т.е. основа самоорганизации работников. Принципы - это то, что определяет подходы к построению систем менеджмента или организационных структур управления» [15].

Для внедрения концепции бережливого производства компании необходимо понимать принципы данной системы, которые являются довольно простыми, но для их реализации нужно приложить большое количество сил.

Принципы бережливого производства определены в ГОСТе «Бережливое производство. Основные положения и словарь» [13].

1. Стратегическая направленность.

Клочков Ю.П. трактует этот принцип как необходимость ориентации на перспективу и решение долгосрочных задач, даже если это наносит ущерб краткосрочным финансовым целям[46]. Важно не просто определить стратегию деятельности компании, но и донести ее до всех сотрудников в понятных для них формулировках. Стратегия компании должна стать основой для определения целей не только руководителей среднего и низшего уровней управления, но и каждого сотрудника как участника создания ценности.

2. Ориентация на создание ценности для потребителя и других заинтересованных сторон.

В ГОСТ Р 56406 – 2015 «Бережливое производство.Аудит. Вопросы для оценки системы менеджмента» определены заинтересованные стороны: потребители, акционеры (учредители), работники организации, общество, государственные органы, поставщики и партнеры. При постановке целей руководители должны сбалансировано подходить к удовлетворению их потребностей и ожиданий[14].

3. Организация потока создания ценности для потребителя.

Поток создания ценности –это все действия, как создающие, так и не создающие ценность, которые позволяют продукции пройти все процессы от разработки концепции до запуска в производство и от принятия заказа до доставки потребителю.

Поток создания ценности - это полная последовательность видов деятельности, включающая операции единой входной цепочки поставок с одним или более исходящими каналами распределения, а также полную последовательность соответствующих бизнес-процессов от получения заказа от клиента до его выполнения.

С точки зрения цепочки создания ценности, по мнению Дж. Кокс, можно выделить несколько областей для возможного увеличения прибыли:

1) связь с поставщиками (поставщики поставщиков- поставщики-предприятие);

2) связь с потребителями (предприятие-заказчики-заказчики заказчиков);

3) технологические связи внутри цепочки ценностей одного подразделения (сырье-исследование-производство-маркетинг-распределение-обслуживание);

4) связи между цепочками ценностей подразделений внутри предприятия (подразделение1-подразделение2-подразделение3)[48].

При стратегическом планировании необходимо учитывать цепочки ценностей. Лайкер Д. определил следующие шаги построения цепочки ценностей:

- выявить цепочку ценностей данной отрасли (она является исходной для анализа затрат),

- установить затратнообразующие факторы, которые регулируют каждый из видов экономической деятельности,

- создать устойчивое конкурентное преимущество (лучшее управление затратнообразующими факторами, чем у конкурентов или перестройка цепочки ценностей)[53].

4. Постоянное улучшение.

Важная составляющая бережливого производства состоит в том, чтобы вовлечь всех сотрудников (постепенно) в процесс улучшения и совершенствования.

5. Вытягивание.

Ориентация на потребителя предполагает быстрое поступление информации о потребностях и оперативная переориентация производства продукции (оказания услуг) на удовлетворение конкретных пожеланий. В этот процесс могут быть втянуты сотрудники различные подразделений, их задача очень быстро сконцентрировать (вытянуть) все ресурсы, необходимые для решения вновь поставленных задач.

6. Сокращение потерь.

Концепция бережливого производства предлагает набор инструментов, позволяющих выявлять и устранять потери. По мнению Д.Вумека, для каждого вида потерь могут использоваться различные инструменты. Например, для устранения лишних движений могут использоваться инструменты: стандартизация работы; карточки канбан для канцелярских принадлежностей; вытягивающая система; система 5 S[32].

7. Визуализация и прозрачность

Важное значение для эффективной реализации принципов бережливого производства имеет осведомленность сотрудников и их информирование о результатах. Нужно не просто донести определенный объем информации, необходимо правильно его отфильтровать, выбрать наиболее значимые данные и представить их в лучшем формате.

Визуализация информации – это наглядное представление определенного массива данных. Выделяется несколько типов визуализации:

- обычная: представление количественной информации в виде схем, диаграмм, графиков и т.п.,
- усиленная: форма представления данных должна привлекать внимание, усиливать восприятие информации и заставлять анализировать их,
- стратегическая: представление информации об отдельных, но наиболее важных аспектах работы, на которые необходимо ориентироваться,
- графическая: предполагает построение графиков, карт, деревьев, отражающих важные взаимосвязи,
- комбинированная: допускает сочетание различных типов представления информации.

Графический способ подачи информации улучшает ее воспринимаемость, представление данных в форме сравнения с плановыми показателями или уже достигнутыми другой бригадой (ячейкой) может выступать в форме стимула.

Визуализация информации выступает в качестве инструмента связи руководителей с исполнителями заданий. Необходимо, чтобы каждый из исполнителей понимал: что и когда ему необходимо сделать и на какие показатели следует ориентироваться.

По данным компании DevExpress 90% информации человек воспринимает через зрение, в 60000 раз быстрее воспринимается визуальная информация по сравнению с текстовой [38].

Представление информации на доске позволяет более оперативно отследить процесс прохождения выполнения задания и выявить узкие места, где накопилось большое количество незавершенной продукции.

Для бережливого производства характерны:

- информационная открытость,
- всеобъемлющая обратная связь,
- многообразие критериев оценки результативности,
- эффективная система стимулирования.

8. Приоритетное обеспечение безопасности.

9. Построение корпоративной культуры на основе уважения к человеку.

Весь процесс внедрения и функционирования концепции бережливого производства зависит от сотрудников, поэтому человек занимает центральное место в этом процессе. Уважительное отношение руководства к своим сотрудникам, уважение внутри коллектива и уважение к человеку, как к потребителю созданной ценности- три составляющих бережливой культуры.

Двухфакторная теория мотивации Герцберга была предложена еще в 50-х. годах 20в., но она актуальна и сегодня для компаний, внедряющих бережливое производства. В частности, необходимо осуществить переориентацию с факторов, удерживающих сотрудников на работе:

- административная политика,
- управленческие технологии,
- величины заработной платы,
- межличностные отношения,
- условия труда

к факторам мотивирующим к работе:

- достижения,
- признание,
- сама работа,

-ответственность.

10. Встроенное качество.

Если ранее термин качество ассоциировался только с продукцией, то сегодня он связан с производственными процессами и управлением ими. Система качества затрагивает всех сотрудников, так как необходимый уровень качества должен быть достигнут на всех этапах жизненного цикла продукции(работ, услуг). Это так называемая система технических, организационных, логистических мер, которые направлены на дефицит некачественной со взгляда покупателя продукции. Все события и действия должны быть нацеленные на недопущение выпуска некачественной продукции.

11. Принятие решений, основанных на фактах.

Грамотное управленческое решение должно основываться на реальном состоянии дел, поэтому оперативные совещания рекомендуется проводить не у руководителя в кабинете, а непосредственно в производственном помещении.

12. Установление долговременных отношений с поставщиками.

Любая компания существует не изолировано и результаты ее работы, во многом, зависят от поставщиков. Система «точно в срок», как инструмент бережливого производства, предполагает, прежде всего, четкие и скоординированные во времени внешние поставки. От поставщиков во многом зависит ритмичность снабжения и соответственно производства, но только долгосрочные контракты и соблюдение бизнес культуры между партнерами, позволят полноценно реализовать принципы системы «точно в срок».

13. Соблюдение стандартов.

Все положительные результаты в работе, которые были достигнуты на предыдущих этапах будут действенными если они превратятся в систему. Для этого целесообразно положительный опыт зафиксировать в формате

стандарта, который должен быть доведен до сотрудников и распространен среди них, он должен превратиться в норму.

Как только появляется и системно работает стандарт, должна начать проводиться работа по его совершенствованию и цикл повторяется «стандарт- улучшения- стандарт».

Первый шаг на пути внедрения бережливого производства-это создание условий стабильности, как основы совершенствования и устойчивого развития компании. В реализации данного шага отправной точкой является стандартизация.

Стандартизация работы представляет собой набор правил, последовательное выполнение которых позволяет качественно выполнить определенную операцию. Она направлена на обеспечение системности в работе. Сотрудникам легче выполнять свою работу если они имеют руководство, определяющее последовательность их действий. Стандарт, с одной стороны, защищает продукцию (услугу) от некачественного или ненадлежащего исполнения, с другой стороны, он защищает сотрудника и предотвращает возможность совершить ошибку. Выполнение и поддержание стандартов –это важное требование системы менеджмента. Поэтому сотрудники должны понимать, что стандарты формируются внутри компании, а не спускаются из вне.

Для составления стандартов должны быть разработаны требования и расставлены приоритеты, способствующие достижению поставленной цели. Например: высокое качество, низкие затраты, безопасность и т.п.

Виды стандартов:

- организационные,
- операционные.

Организационные стандарты включают должностные инструкции, административные правила, правила, регулирующие деятельность отдельных служб и т.п. Чаще всего они носят название регламент.

Операционные стандарты-описывают правила действий сотрудников.

На рисунке 1.3. представлены виды стандартов, использующиеся в бережливом производстве.

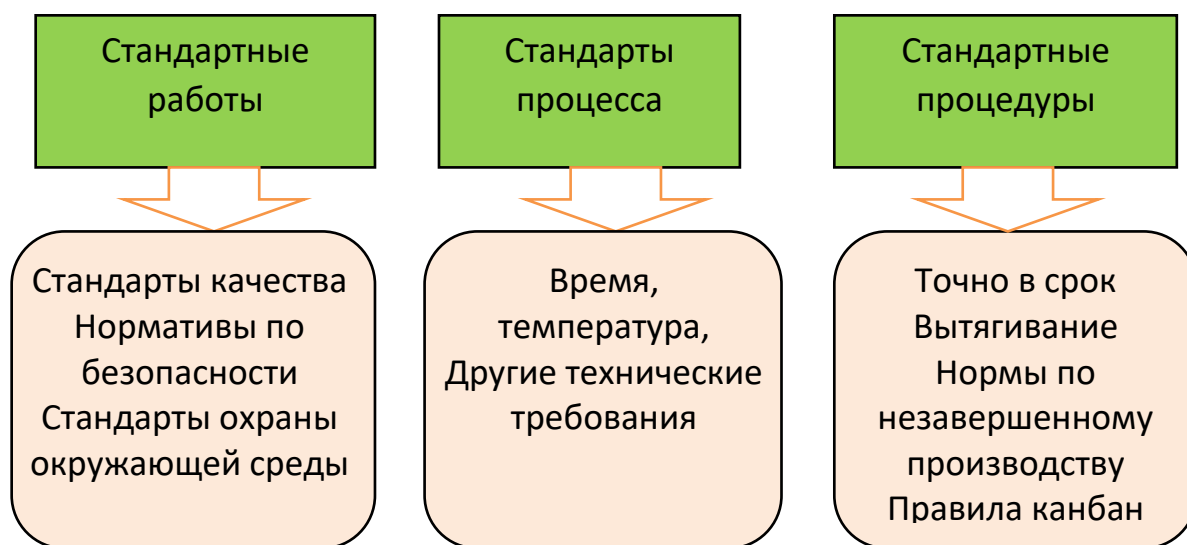


Рис. 1.3. Виды стандартов, используемые в бережливом производстве.

Лабынцев Н.Т. определяет, что стандарты качества разрабатываются в организации самостоятельно на основе нормативных документов вышестоящего уровня. Но они должны включать конкретные характеристики и параметры, которые необходимо контролировать на местах. В стандарты аудита качества не включаются эти параметры, но предполагается, что при осмотре они все контролируются. Для облегчения работы отдел качества может иметь эталонные образцы [52].

Нормативы по безопасности и охране окружающей среды соответствуют нормам федерального законодательства. Но они могут быть основой для разработки техники безопасности при проведении каких-либо работ, операций. Места с большой вероятностью возникновения травматизма помечаются визуальными знаками. Цветовое кодирование зон опасных для сотрудников позволяет снизить вероятность травматизма.

Стандарты процесса основываются на технологической информации, связанной с функционированием оборудования и техники. Данные стандарты являются основой для проверки работы оборудования.

Стандартные процедуры включают правила и порядок выполнения работы, например, это могут быть правила канбан, требования 5S, правила работы со стендом оперативного управления и т.п.

Содержание стандартных процедур должно быть понятно и видно всем сотрудникам подразделения, оно не должно быть отражено в документации, оповещение об их изменении должно осуществляться с помощью средств визуализации.

Все вышеописанные стандарты являются основой для возможности осуществления работы, сотрудники должны хорошо знать их еще до момента начала работы, знакомство с их изменениями производится в рамках производственного инструктажа.

ГЛАВА 2. ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ, ОПРЕДЕЛЯЮЩИЕ НАПРАВЛЕНИЯ ВЕДЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

2.1. Анализ и перспективы развития мясоперерабатывающей отрасли России и Белгородской области

Мясное животноводство можно отнести к одной из главных отраслей сельскохозяйственного сектора в большинстве стран мира. Оно вносит существенный вклад в общий объем валового внутреннего сельскохозяйственного продукта (ВВП), который способствует экономическому росту страны.

По итогам 2017 года можно выделить 10 стран-лидеров по производству мяса

Таблица 2.1

Перечень стран-лидеров по производству мяса в 2017 году

Место в рейтинге	Страна производитель	Объем производства мяса в 2017 г., млн. тонн	Доля в мировом производстве мяса, %
1	США	12,1	19,63
2	Бразилия	9,5	15,43
3	Евросоюз	7,9	12,79
4	Китай	7,1	11,48
5	Индия	4,3	6,9
6	Аргентина	2,8	4,48
7	Австралия	2,1	3,35
8	Мексика	1,9	3,10
9	Пакистан	1,8	2,89
10	Турция	1,7	2,76

Соединенные Штаты Америки занимают лидирующее место по производству мяса, они производят около 19,63% от мирового объема, что составляет 12 086 000 тонн мяса. Из 50 штатов в этой стране на производстве мяса специализируются в основном только 9, из которых 3 (Джорджия, Арканзас и Алабама) занимаются птицеводством, 3 (Миннесота, Северная Каролина и Арканзас) выращивают индеек, 3 (Небраска, Канзас и Техас) занимаются именно мясным животноводством.

Вторая строчка рейтинга принадлежит Бразилии, по итогам 2017 года в этой стране было произведено 9 500 000 тонн мяса, что составляет порядка 15,43% от мирового производства. В Бразилии животноводство – это основа экономики страны, акцент делается на экспорт говядины и баранины, стоит заметить, что именно эта страна является самым крупным производителем мяса быков.

Страны Евросоюза за рассматриваемый год произвели 7 875 000 тонны мяса, что обеспечило им вход в тройку крупнейших производителей мяса. От мирового объема мяса это составило 12,79%. Стоит так же заметить, что страны ЕС возобновляют свое производства после резкого падения в период 2005-2014 года.

По данным ОЭСР (Организация экономического сотрудничества и развития) мировая торговля мясом (по импорту) в 2017 году составила 31,8 млн. тонн.

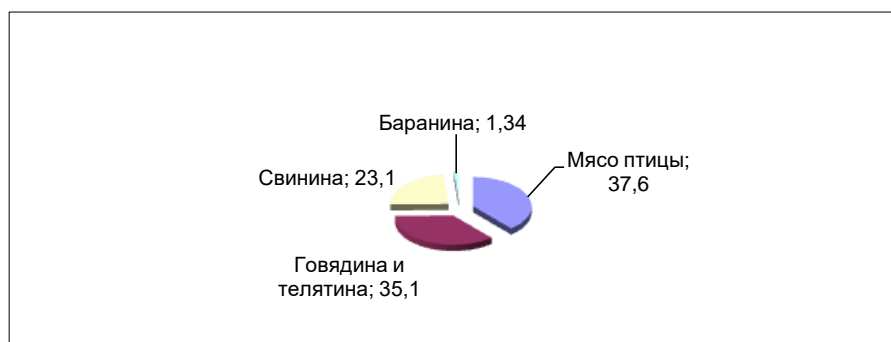


Рис. 2.1. Структура импорта мяса по миру, 2017 год[69].

Из диаграммы видно, что основной импорт мяса приходится на мясо птицы 37,6 % (11,96 млн. тонн.), на говядину/телятину 35,1% (11,16 млн. тонн). Мясо свинины импортируется на 12% меньше чем говядина, всего 7,35 млн. тонн от общего импорта (23,1%). Баранина занимает последнее место и считается не самым популярным мясом для экспорта всего 1,34 млн. тонн или 1,34% от всего мясного импорта в мире. Главными экспортерами мяса птицы являются Бразилия, США и страны ЕС, а основными импортерами данного вида мяса являются Саудовская Аравия и Мексика. Говядину экспортируют в основном Бразилия, Австралия и Индия, импортируют же США, Вьетнам, Япония, ранее в эту же тройку входила Россия, но в 2016 году закупка этого мяса в нашей стране снизилась. Лидеры экспорта свинины – США и страны ЕС, а ведущие поставщики баранины – Австралия и Новая Зеландия.

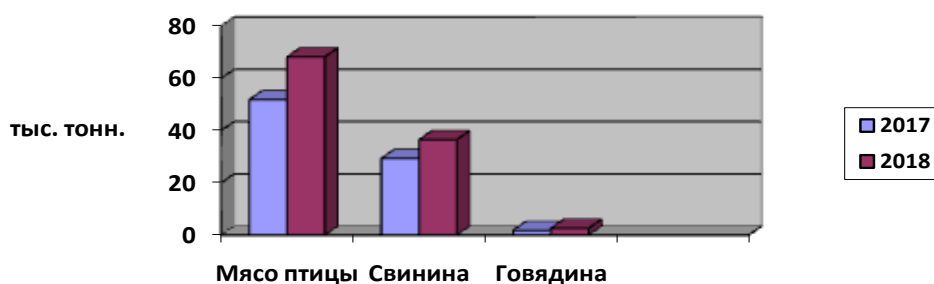


Рис. 2.2. Экспорт мяса из России[69].

На сегодняшний день в России агропромышленный сектор развивается большими темпами, стоит цель- войти в десятку мировых экспортеров АПК. Исходя из диаграммы можно однозначно сказать, что экспорт мяса из России за первое полугодие 2018 года больше, чем в аналогичный период в 2017 году, всего на экспорт было отправлено 107,3 тыс. тонн, увеличение составило 29,4 %. Больше всего за рубеж наша страна поставляет мясо птицы, экспорт данного вида мяса к июлю 2018 года вырос на 31,8% к аналогичной дате 2017 года, составив 68,2 тыс.тонн. Свинины на экспорт идет чуть меньше, но она так же популярна для вывоза за пределы страны.

Экспорт свиного мяса за первое полугодие 2018 года составил 36,5 тыс. тонн, это на 24,5% больше прошлогоднего показателя. Вывоз говядины за год увеличился с 1,8 тыс. тонн до 2,6 тыс. тонн.

Данная динамика напрямую связана с ростом внутреннего производства мяса в стране.

Таблица 2.2

Поставки и спрос на мясо различных видов в России, тыс. тонн[69]

	Показатель	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2020*
Мясо птицы	Производство	1 388	1 632	1 925	2 217	2 555	2 847	3 850	4 251
	Потребление	2 706	2 906	3 219	3 438	3 541	3 512	4 030	3 941
	Импорт	1 318	1 274	1 295	1 224	986	661	240	90
	Экспорт	6	19	25	34	41	53	60	400
Свинина	Производство	1 569	1 699	1 930	2 042	2 170	2 331	2 925	3 389
	Потребление	2 154	2 361	2 615	2 864	2 836	2 970	3 165	3 439
	Импорт	585	662	685	822	667	639	240	50
	Экспорт	0	0	0	0	0	0	40	200
Говядина	Производство	1 809	1 722	1 699	1 769	1 741	1 727	1 715	1 786
	Потребление	2 484	2 456	2 488	2 643	2 502	2 463	2 285	2 286
	Импорт	674	734	789	874	760	621	570	500
	Экспорт	0	0	0	0	0	0	0	0

Из данных таблицы видно, что в России в 2011 и 2012 годах преобладало производство говядины, в 2013 году тенденция сменилась, объем производства говядины упал на 1,3%, но возросло производство свинины, начиная с 2015 года до 2017 производство мяса птицы росло. Из данных таблицы можно заметить, что отечественное производство не может полностью удовлетворить желание потребителей в мясе, поэтому возникает потребность в импортировании мяса из-за рубежа. В 2011 году импорт мяса птицы был максимален и составил 1 318 тыс.тонн, в 2014 году импорт свинины и говядины был максимален в сравнении с остальными

рассмотренными годами 822 тыс.тонн и 874 тыс.тонн соответственно, в 2017 году больше всего импортировали говядины 570 тыс.тонн, стоит заметить, что в этом году импорт свинины и мяса птицы был одинаковым и составил по 240 тыс.тонн. Исходя из статистических данных таблицы, можно сказать, что говядины производилось гораздо меньше, чем необходимо потребителям, поэтому об экспорте данного вида мяса речи не ведется. Экспорт свинины только набирает обороты, в 2017 году было экспортировано 40 000 тонн данного вида мяса. Мясо птицы стали экспортировать с 2007 году, с каждым годом экспорт куриного мяса увеличивался и в 2017 году составил 60 000 тонн. С каждым годом экспорт мяса птицы увеличилось

Таблица 2.3

Российская Федерация – поголовье свиней, убой, выход мяса и производство свинины в 2011-2017 годах[69].

Показатели	2011г.	2012г.	2013г.	2014г.	2015г.	2016г.	2017г.	Изменение – 2011 к 2017
Поголовье свиней на 1 января, млн. голов	13,4	13,5	15,9	16,3	16,2	17,2	17,2	28%
Убой свиней, млн. голов	18,3	19,4	22,3	24,1	26,0	28,0	29,1	59%
Убой свиней в процентах к поголовью	136	145	140	147	161	162	169	24%
Выход мяса, кг на голову	83	84	84	85	83	83	84	1%
Производство свинины, млн. тонн	1,52	1,64	1,87	2,04	2,17	2,33	2,43	60%

Из данных таблицы видно, что поголовье свиней с каждым годом стабильно увеличивалось, первое резкое увеличение поголовья произошло в 2013 году увеличение составило 2,4 млн.голов, в 2014 году поголовье выросло на 2,5%, в 2016 году изменение составило 6,1%. Параллельно с

ростом поголовья свиней рос и их убой, в среднем на 6,4%. Стоит заметить, что на убой отправлялось с каждым год все больше свиней, чем увеличивалось их поголовье. Выход мяса на каждую свинью с годами практически не менялся, колебания составляли до 2-х кг. Производство свинины на протяжении рассмотренного периода стабильно увеличивалось, с 2011 года до 2017 года увеличение составило 910 тыс. тонн (60%).

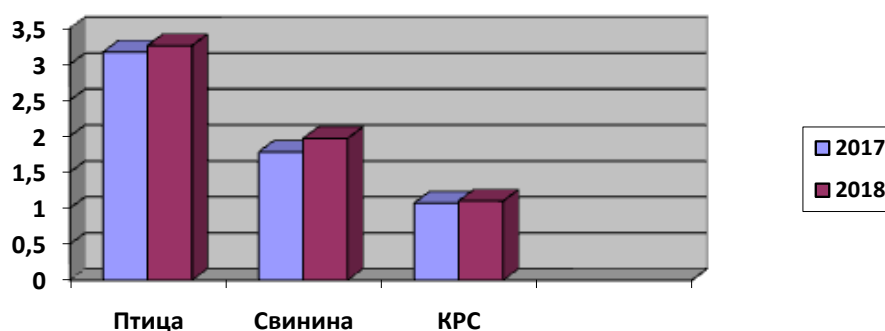


Рис. 2.3 Производство скота на убой., млн. тонн. [69].

По данным Росстата, за первое полугодие 2018 года производство птицы и скота в убойном весе увеличилось на 4,2%, по сравнению с этим же периодом в 2017 году, в живом весе показатель достиг 6,8 млн. тонн. Главным драйвером на сегодняшний день остается свиноводство, достигшее отметки в 2,2 млн. тонн (прибавив 8,2%). Сельскохозяйственные организации увеличили выращивание свиней на убой до 1,97 млн. тонн, что больше предыдущего года на 10,8%. Птицеводство выросло не так сильно всего на 2,8%, но даже с таким приростом показатель составляет 3,26 млн.тонн, что на 1,06 тыс. тонн больше, чем свинины. Стоит обратить внимание, что минимальный рост был в производстве крупного рогатого скота, за полугодие было выращено для убоя 1,1 млн.тонн, что на 2,4% больше аналогичного периода 2017 году. Выращиванием крупного рогатого скота занимаются организации, специализирующиеся на производстве мяса, население (домашние хозяйства), крестьянские (фермерские) хозяйства.

Таблица 2.4

Поголовье скота по категориям хозяйств (на конец года; в процентах от хозяйств всех категорий) [69].

Показатели	Годы							
	1990	2000	2005	2012	2013	2014	2015	2016
Сельскохозяйственные организации								
Крупный рогатый скот	82,7	60	51,2	46,4	45,6	45,5	45	44,3
Коровы	74,5	50,9	45	42	41,4	41,1	40,8	40,3
Свиньи	81,5	53,8	53	62,8	66,2	72,7	77,1	79,7
Овцы и козы	72,3	30,6	23	20,3	19,5	18,9	18,1	17,7
Хозяйства населения								
Крупный рогатый скот	17,3	38	44,5	46,2	46	44,8	44,5	44,6
Коровы	25,5	47,1	50,7	49,9	49	47,9	47,2	47
Свиньи	18,5	43,6	42,9	32,6	29,9	24,3	20,5	18,1
Овцы и козы	27,7	63,5	52,5	51,7	49,7	46,6	46,8	46,8
Крестьянские (фермерские) хозяйства¹⁾								
Крупный рогатый скот	0	2	4,3	7,4	8,4	9,7	10,5	11,1
Коровы	0	2	4,3	8,1	9,6	11	12	12,7
Свиньи	0	2,6	4,1	4,6	3,9	3	2,4	2,2
Овцы и козы	0	5,9	24,5	28	30,8	34,5	35,1	35,5

В 1990 году производством мяса занимались только сельскохозяйственные организации и население, мясной рынок делился между ними в следующих пропорциях 82,7% и 17,3% соответственно. Организации выращивали все виды крупного рогатого скота практически в равных долях, стоит заметить, что 35,7% от общего скота занимают свиньи, 32,6%- коровы, 31,7% овцы и свиньи соответственно. В домохозяйствах наоборот свинины выращивалось чуть меньше всего 25,8%, коровы занимали 35,6%, больше всего выращивали овец и коз, они составляли 38,6%. Через год крестьянские хозяйства заняли 2% на общем рынке мяса. Стоит обратить внимание, что фермерские хозяйства больше специализировались на выращивании овец и коз 56,2% от общего числа скота. В 2013 году

лидирующую позицию по выращиванию крупного рогатого скота занимало население 46,0%, сельскохозяйственные организации в этом году снизили свое производство до 45,6%, крестьянские хозяйства занимали оставшиеся 8,4%. Крупные организации в этом же году делали упор на выращивание свинины 66,2% от общего производства свинины, население и фермерские хозяйства сделали упор на выращивание овец и коз, в процентном соотношении 49,7% и 30,8% соответственно.

В 2016 году хозяйства населения заняли лидирующую позицию, выращивая на 0,3% крупного рогатого скота больше чем сельскохозяйственные организации, и на 33,5% больше чем крестьянские хозяйства. Организации специализировались на протяжении всех рассмотренных 8 лет на выращивании свинины, в 2015 году 79,7% от общего числа выращенных свиней за год и 57,9% от всей совокупности крупного рогатого скота, выращенного сельскохозяйственными организациями. В 2016 году население выращивало больше всего поголовья коров 47% от выращенных коров в целом. Крестьянские хозяйства в 2016 году специализировались на выращивании овец и коз, они занимают 70,4% от животных, которые выращиваются в хозяйствах, и 35,5% от всего молодняка овец и коз.

Таблица 2.5

Производство скота и птицы на убой по отдельным видам, тыс. тонн.[69].

Годы	Скот и птица на убой (в убойном весе)	в том числе			
		крупный рогатый скот	свиньи	овцы и козы	птица
1992	8260	3632	2784	329	1428
2000	4446	1898	1578	140	768
2005	4990	1809	1569	154	1388
2012	6719	1741	2169	183	2555
2013	7167	1727	2331	185	2847
2014	7519	1625	2428	189	3204
2015	8090	1642	2559	190	3625
2016	8544	1633	2816	190	3831
2017	9047	1634	2981	199	4157

Данные, представленные в таблице 2.5, свидетельствуют о том, что несмотря на рост объемов производства мяса птицы в России, структура производства скота и птицы практически не изменяется. В 2017г в России было произведено 4157 тыс. тонн мяса птицы, в 2016г-3831 тыс. тонн, в 2015г-3625 тыс. тонн. Но этого недостаточно, поэтому была утверждена Доктрина продовольственной безопасности страны, и её основным показателем является доля российского производства в общем объеме потребления продуктов питания. По мясу этот показатель достигает 85 %. По итогам 2016 года Россия вышла на уровень 72 %, объём производства мяса скота и птицы в живом весе составил почти 10 миллионов тонн, импорт сократился до 28 %. Только в 2017 году было запущено 149 новых и модернизированных объектов на сумму 100 миллиардов рублей, в частности в свиноводстве – 72, в птицеводстве – 46.

Таблица 2.6

Крупнейшие производители свиней на убой. Рейтинг по областям.

Наименование регионов	Январь-июнь 2017, тыс. тонн.	Январь-июнь 2018, тыс. тонн.	2018 к 2017, %
Белгородская область	402,9	421,0	104,5
Курская область	153,7	178,1	115,9
Воронежская область	77,1	126,8	164,5
Псковская область	89,9	109,9	122,3
Тамбовская область	102,2	103,9	101,7

Крупнейшим производителем свинины в России по данным за первое полугодие 2018 года можно назвать Белгородскую область, которая произвела 421 тыс. тонн свиней на убой, по сравнению с прошлым годом все хозяйства региона увеличили свои показатели на 4,5%, что позволяет области быть лидером в данном направлении. В Курской области за рассматриваемый промежуток времени вырастили 178,1 тыс. тонн свиней, а это на 15,9% больше прошлогоднего показателя. Нужно обратить внимание на развитие в

2018 году данного направления в Воронежской области, организациям этой области удалось повысить производство свиней на убой на 64,5%, что является самым большим увеличением из всех рассматриваемых областей, в живом весе показатель достиг 126,8 тыс. тонн. Также в пятерку крупнейших областей по производству свиней вошли Псковская и Тамбовская области, с показателями 109,9 тыс. тонн и 103,9 тыс. тонн соответственно.

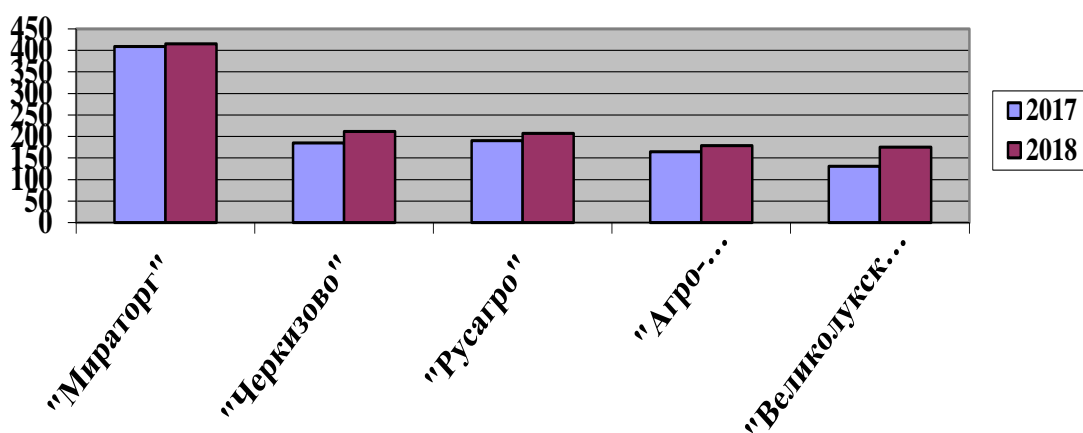


Рис.2.4. Крупнейшие производители свинины в 2017г.,тыс.тонн[69].

По итогам 2017 года Национальным союзом свиноводов (НСС) было выделено 20 крупнейших производителей свинины, общий объем произведенного мяса этими компаниями составил порядка 2,36 млн. тонн. Стоит отметить, что компании, занимающие первые три места, произвели 834,3 тыс. тонн, что составляет порядка 22% всей произведенной свинины. На протяжении нескольких лет первые три компании занимают лидирующие позиции в отрасли, хотя, в сравнении с 2016 годом «Русагро» сместилось на 1 позицию ниже. АПХ «Мираторг» является крупнейшим производителем свинины в России, по сравнению с «Черкизово», компания занимающая второе место данного рейтинга, холдинг производит почти в 2 раза больше мяса. По итогам 2017 года компании входящие в холдинг в совокупности

произвели 415,2 тыс. тонн мяса, поголовье свиней составило 2,14 млн. животных. АПХ «Мираторг» не останавливается в своем развитии, в планах компании строительство комплексов мощностью 203 тыс. тонн товарной свинины.

Компания «Черкизово» переместилась в 2017 году на второе место, увеличив производство свинины на 15%, она произвела 207,4 тыс. тонн мяса за год. Такой рост объясняется запуском новых площадок, усовершенствованием генетики и статуса здоровья животных. На третье место с показателем 207,4 тыс. тонн переместилась компания «Русагро». На сегодняшний момент у компании ведется активное строительство ряда свинокомплексов в Приморье (7 площадок рассчитанные на 3 тыс. свиней каждая), новый комплекс начер работу в полную силу к 2020 году.

Четвертое место два года подряд оставляет за собой холдинг «Агро-Белогорье», в 2016 году им было произведено 164,6 тыс. тонн, в 2017 году было увеличение до 178,9 тыс. тонн. При этом холдинг признает, что не все ключевые производственные показатели сохранились на уровне пиковых значений 2016 года, так среднесуточные привесы сократились на 1,4%, составив 577 г., конверсия корма выросла до 2,81 кг на 1 кг привеса, изменение составило 3,7%.

2.2. Особенности ведения управленческого учета в организациях мясоперерабатывающей отрасли

Учетный процесс хозяйствующих субъектов формируется под влиянием отраслевых особенностей, это связано с тем, что они должны обеспечивать взаимосвязь нормативных документов, которые непосредственно регулируют деятельность субъекта и ведение бухгалтерского учета на предприятии, и должна удовлетворять в полной мере потребности в различной информации всех руководителей.

На сегодняшний день для конкурентного развития субъекта на рынке необходимо постоянно совершенствовать производственные процессы, свою систему управления, эти потребности создают благоприятные условия для использования адаптивной системы учета, которая будет ориентирована на интересы своих пользователей. Стоит заметить, что при создании учетной системы важнейшими являются отраслевые принципы, но количество компонентов в них может быть различным.

Проведенные исследования в сельскохозяйственных организациях Бариновой О.И. и Юрениной Т.Г. доказали, что фактором сдерживающим внедрение управленческого учета в организациях данной отрасли является отсутствие методики управленческого учета адаптированного к отрасли, при этом «за» проголосовало 14,61% респондентов [26]. В мясоперерабатывающей отрасли в современном виде, с ее новыми технологиями, с довольно высоким уровнем автоматизации, большим и разнообразным ассортиментом выпускаемой продукции, присуща проблема адаптации подходов к ведению учета затрат.

Крупнейшим производителем свинины в России по данным за первое полугодие 2018 года стала Белгородская область, которая произвела 421 тыс. тонн свиней на убой, по сравнению с прошлым годом все хозяйства региона увеличили свои показатели на 4,5%, что позволяет область быть лидером в данном направлении. В связи с быстрыми темпами развития данной отрасли отмечается увеличение мясоперерабатывающих заводов, которые ориентируются на использование инновационных технологий и автоматизированных систем управления. Поэтому именно мясоперерабатывающие организации Белгородской и Брянской области выбраны в качестве объектов исследования в данной выпускной квалификационной работе.

Важное место в любой системе управления принадлежит информации, обеспечивающей эффективное функционирование и развитие субъекта в любых условиях, а учет это поставщик информации. Методология ведения

финансового, управленческого и налогового учета для каждой организации своя, которая должна учитывать не только организационные, но и отраслевые особенности, которые и определены в рамках написания данной работы.

Безопасность- это приоритетная ценность бережливого производства. Все организации, особенно производственные, в соответствии с действующими нормативными и законодательными актами должны обеспечить соблюдение техники безопасности. Поэтому все хозяйствующие субъекты несут дополнительные затраты:

- на поддержания всех помещений и оборудования в соответствии с правилами безопасности,

- на содержание службы охраны труда,

- проведение обязательных и дополнительных мероприятий, обеспечивающих соответствующие условия труда,

- на добровольное страхование сотрудников производственных отделов и другие.

Указанные расходы выделяются обособленно в бюджете расходов, следовательно должны и учитываться отдельно.

Организации мясоперерабатывающей отрасли на основании Федерального закона «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24.07.1998 № 125-ФЗ [4] обязаны уплачивать взносы в фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в размере 1,4%. В учетной системе должна быть раскрыта информация о травматизме на производстве, в связи с этим ее можно взять за основу при разработке мероприятий для снижения производственного травматизма. Сбор и оперативная систематизация данных при получении травм на производстве позволяет своевременно проанализировать травматизм, соотнести их с местом и причинами возникновения, найти виновных. В совокупности все это позволяет обосновать статьи расходов на охрану труда.

На предприятиях мясной промышленности обязательно должен осуществляться ветеринарный контроль сырья, который регламентирован документом, утвержденным Минсельхозпродом РФ 16.05.2000 N 13-7-2/2012 «Ветеринарно-санитарный осмотр продуктов убоя животных», в данном документе отражены все особенности и нормативы проведения такого вида контроля. Стоит обратить внимание, что некоторые мероприятия проводятся только специализированными ветеринарными службами, с этими организациями должны быть договора на оказание услуг. Производитель обязан организовать забор проб, доставку в места проведения экспертизы, по окончании составляется заключение. Данные экспертизы проводятся постоянно, для удобства оформляются одним актом, который отражает объем услуг и период к которому относится, данный документ составляется с оговоренной периодичностью и является основанием для составления соответствующих записей на счетах бухгалтерского учета. Для более детального формирования бюджета расходов целесообразно выделить несколько видов услуг, также это позволяет удобно контролировать соблюдение бюджета и избежать необоснованного увеличения затрат.

В соответствии с санитарно-гигиеническим законодательством Российской Федерации ветеринарно-санитарный контроль должен проводиться лабораториями, которые входят в состав экономического субъекта. В связи с высокой чувствительностью мясных продуктов к различным нарушениям санитарных норм, возникает необходимость в регулярном проведении различных анализов, например, химические, микробиологические, ветеринарные экспертизы входящего сырья. Работа таких специальных подразделений влечет за собой возникновение дополнительных затрат, в результате возникает потребность в ведении учета по подразделениям, которые осуществляют контроль. Рассматривая этот вопрос с точки зрения управленческого учета, стоит выделить данные отделы в центры ответственности.

При производстве мясной продукции существуют технологические особенности, одна из которых это использование большого количества воды, что влечет за собой необходимость очистки использованной воды. Обязателен также контроль загрязнения воздуха и почвы, обеспечение необходимого надзора влечет за собой затраты на эксплуатацию очистных сооружений и проведение дополнительных лабораторных исследований. Стоит заметить, что удельный вес этого рода затрат не очень велик, но это не уменьшает потребности в их управленческом учете, мониторинге и контроле объема и мест возникновения. Володин О.Н. предлагает вести обособленный экологический управленческий учет, который предполагает углубленный учет по всем направлениям, связанным с активами и обязательствами экономических субъектов[31].

Деятельность организаций мясоперерабатывающей отрасли связана с возможностью негативного воздействия на окружающую среду, что влечет за собой обязательные платежи за негативное воздействие на окружающую среду, размер платежа каждая организация рассчитывает самостоятельно. В данном случае плата производится за сбросы загрязняющих веществ в воду, эти платежи не являются налогами, поэтому учет расчетов можно вести с использованием субсчета к счету: 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». Стоит заметить, что данный платеж является составной частью бюджета и возможно использование счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Платежи за загрязнение окружающей среды являются текущими расходами компании, они полностью соответствуют критериям ПБУ 10/99 «Расходы организации» [10], не смотря на их размер. Ахметова А.С. в своей статье «Экологическая политика в развитии учета затрат» считает, что принимая во внимание особенности ведения управленческого учета стоит вести аналитический учет выделяя:

– платежи, объем которых не превышает установленных для этого природопользователя природоохранных нормативов;

– платежи за загрязнение окружающей среды, объем которых находится в пределах установленных лимитов на выбросы, сбросы вредных веществ, размещение отходов и другие виды негативного воздействия;

– платежи за сверхлимитное загрязнение окружающей среды [22].

Возникновение различных отходов также является особенностью мясоперерабатывающей отрасли, рассматривая данный факт со стороны учетного процесса необходимо разделять все отходы на две группы: которые пригодны для дальнейшего использования, и которые необходимо утилизировать.

Необходимо отметить, что мясокомбинаты осуществляют выпуск большого количества номенклатурных групп готовой продукции, технология для переработки и изготовления указывает на возможность применения попроцессного или попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости. Изучение технологических схем производства мясных полуфабрикатов на заводах позволяет рассматривать каждый производственный цех, участвующий в производстве мясных продуктов, в качестве отдельного передела.

После исследования технологической схемы завода, производящего мясные полуфабрикаты, процесс убоя и переработки был поделен на переделы, которые представлены на рисунке 2.5.

В первом переделе проводится ветеринарный контроль, в котором участвуют сотрудники внутренней лаборатории производственно-ветеринарного контроля, проводится взятие проб для получения ветеринарных свидетельств. По завершению данного этапа в качестве полуфабриката получается свиная полутуша (полутуша свиная – каждая из двух половин туши свиньи, разделенной симметрично вдоль хребта), которая соответствует санитарно-ветеринарной экспертизе, ее потом передают в дальнейшую переработку.

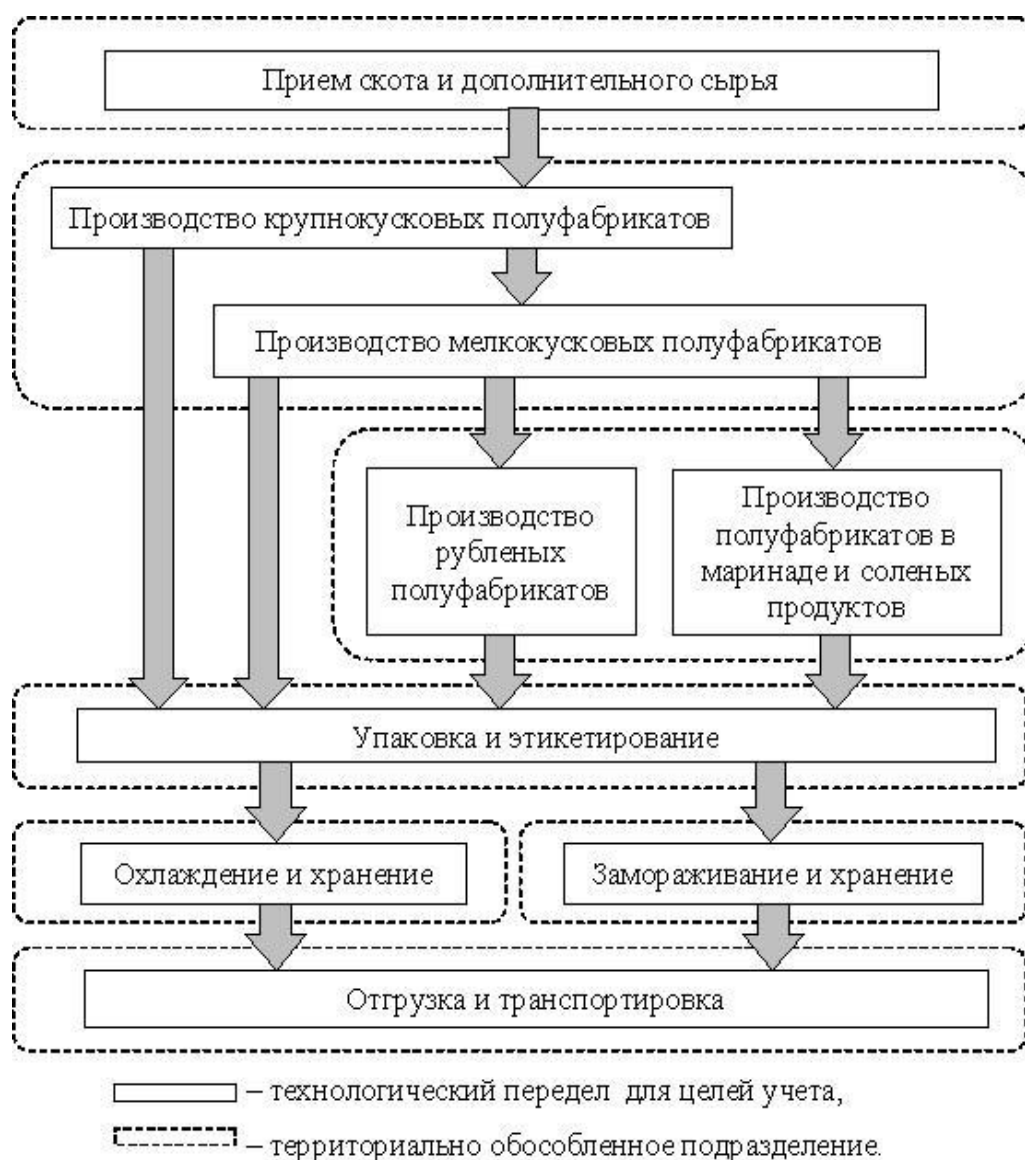


Рис 2.5. Технологическая схема переработки мяса с выделением переделов и территориально обособленных подразделений

При производстве крупнокусковых свиных полуфабрикатов производится снятие шкуры с полутуши и разделение на отрубы (мясокостная часть туши, полученная в соответствии с принятой схемой разделки), а также отделение мяса от кости. Исходя из возможностей использования, части полутуши после разделывания передаются на последующую переработку.

Мелкокусковые полуфабрикаты изготавливают путем жиловки и технической зачистки мяса, из жилистого мяса производят рубленые

полуфабрикаты, например котлеты, шницели, некоторые виды сырых колбас, фарш и прочее. Отличительной особенностью изготовления данных видов продукции является добавление в состав немясных ингредиентов. Согласно установленной рецептуре полуфабрикатов дополнительное сырье по необходимости проходит дополнительную обработку. Для изготовления полуфабрикатов в маринаде используются вкусо-ароматические добавки и сырье для маринада, это влечет за собой дополнительные материальные затраты.

Стоит обратить внимание, что упаковка продукции осуществляется на отдельной конвейерной ленте, на этом этапе полуфабрикаты взвешиваются, наносится маркировка - этикетка. По завершению данного этапа проводится контрольный осмотр каждого из вложений в групповую упаковку (чаще всего используется гофрокороб), оценка товарного вида, готовую продукцию отправляют на заморозку или охлаждение и перемещают на склад для дальнейшего хранения.

На этапе охлаждения и заморозки с применением специального оборудования понижается температура готовой продукции до необходимого уровня. При передаче на склад проводится специальный осмотр герметичности упаковки и качества групповой и транспортной упаковки, осмотр вложения не производится. Если выявляются нарушения, то продукция возвращается на повторную упаковку.

Использование попроцессного метода учета затрат теоретически может допускаться, в связи с весьма обширным ассортиментом выпускаемой продукции и большим количеством мелких процессов, использование данного метода затруднительно. Рассматриваемый учетный метод является весьма трудоемким и сложным, это связано с детализацией при учете прямых и косвенных затрат в каждом процессе. В состав каждого передела, приведенного на рисунке 2.5, входит несколько процессов. Современные экономические субъекты отличаются высокой автоматизацией производства на этапе упаковки и этикетирования, а на этапах производства рубленых полуфабрикатов и полуфабрикатов в маринаде допускается частичная

автоматизация, следовательно, изначально заданные параметры использования сырья, материалов, трудозатрат, электроэнергии и т.п. будут соблюдаться и отпадает необходимость ведения учета затрат по автоматизированным процессам и более удобно использовать попередельный метод учета затрат.

В соответствии с классическими принципами ведения управленческого учета, при использовании попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции используется один из двух вариантов организации учета затрат:

- полуфабрикатный (с использованием счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства»),
- бесполуфабрикатный (оперативный контроль за движением полуфабрикатов осуществляется без отражения на счетах бухгалтерского учета)[30].

Принимая во внимание специфику мясоперерабатывающего производства, которая подразумевает необходимость быстрого прохождения всех процессов, обширный ассортимент готовой продукции, который может насчитывать порядка 300 наименований, можно говорить о возможности использования бесполуфабрикатного метода учета затрат.

Изучив практику ведения учета в организациях, входящих в АПХ «Мираторг» занимающихся производством и переработкой мяса можно сделать вывод, что преобладает нормативный метод учета затрат с детализацией по укрупненным номенклатурным группам: свинина в полутушах, свинина переработанная, субпродукты.

На основе технологической нормы выхода продукции калькулируется нормативная себестоимость, а основываясь на плановой рыночной цене происходит распределение затрат. В этом случае мы видим четкое разграничение метода учета затрат и калькуляционного учета. Одна из причин – это использование отдельно функционирующих систем: производства, управления, учета.

Исследование показало, что финансовый учет, в рассматриваемых организациях, не интегрирован с управленческим, такой вывод можно сделать при сопоставлении направлений ведения учета затрат в финансовом учете и статей бюджетов расходов исследуемых организаций. Стоит отметить, что финансовый учет затрат ведется по подразделениям, в то время как управленческий учет ориентирован на центры ответственности, также это можно проследить рассматривая систему бюджетирования и планирования.

Изучив структуру затрат можно сделать вывод, что сырье и материалы составляют 88-90% себестоимости мясной продукции, это доказывает материалоемкость мясоперерабатывающего производства. На некоторых производственных этапах нельзя обойтись без ручного труда, отсюда возникает необходимость контроля эффективности использования сырья.

Мясоперерабатывающие организации работают круглосуточно, поэтому рабочий график сотрудников производства посменный, в связи с этим необходимо учитывать рабочее время. Продолжительность периода учета рабочего времени устанавливается экономическим субъектом самостоятельно, при применении суммированного учета- это может быть месяц, квартал, год. Беря за основу продолжительность ежедневной работы для каждого периода составляется норматив рабочего времени: при 40-часовой рабочей неделе. Н.М. Перепелица, Т.А. Старшинова подчеркивают необходимость ведения учета рабочего времени нарастающим итогом по каждому сотруднику, они связывают это с возможностью индивидуального выхода сотрудника на работу в выходной день [64]. При сверхурочной работе за переработку предусматриваются доплаты, поэтому возникает необходимость ведения аналитического учета по видам доплат, а с точки зрения управленческого учета следует вести контроль целесообразности дополнительных выплат.

К мясоперерабатывающим заводам предъявляются специфические требования по местоположению, так он должен находиться в удалении от населенных пунктов и вблизи с местом выращивания животных, это приводит к дополнительным расходам на доставку сотрудников на работу и

домой. В исследуемых субъектах для этих целей существует специальное подразделение – транспортный цех, стоит заметить, что финансовый учет данного подразделения ведется на отдельном субсчете к счету 23 «Вспомогательные производства» или 25 «Общепроизводственные расходы (транспортный цех)». Для более точного распределения затрат и включения их в себестоимость продукции управленческий учет этого подразделения ведется по направлениям использования транспорта, это связано с тем, что отдел занимается обслуживанием всех подразделений,

В состав АПХ «Мираторг» входит несколько структурных подразделений, которые являются отдельными экономическими субъектами, такая структура упрощает работу холдинга. Между компаниями холдинга существует более прочная связь, это можно связать с тем что поставщик сырья является взаимозависимым лицом, компания не несет дополнительные затраты, возникшие проблемы с поставкой сырья решаются более оперативно. Проблема в сбыте продукции минимизирована, так как сбытом занимаются торговые дома холдинга, это помогает правильно выстроить процесс планирования ассортимента и объема продаж, при необходимости есть возможность оперативно изменить план производства, проводить дополнительный контроль качества готовой продукции.

Итогом ведения учета является отчетность. Информация о затратах по экономическим элементам раскрывается в финансовой отчетности (в пояснениях к бухгалтерскому балансу). Управленческая отчетность представляет собой комплекс прогнозных, плановых и фактических данных о затратах, а также расчетных показателей, характеризующих эффективность и результативность понесенных затрат. Следовательно, она содержит многопрофильную информацию.

На рисунке 2.6. схематично представлены отраслевые особенности мясоперерабатывающих организаций, которые необходимо учитывать при разработке методологии управленческого учета.

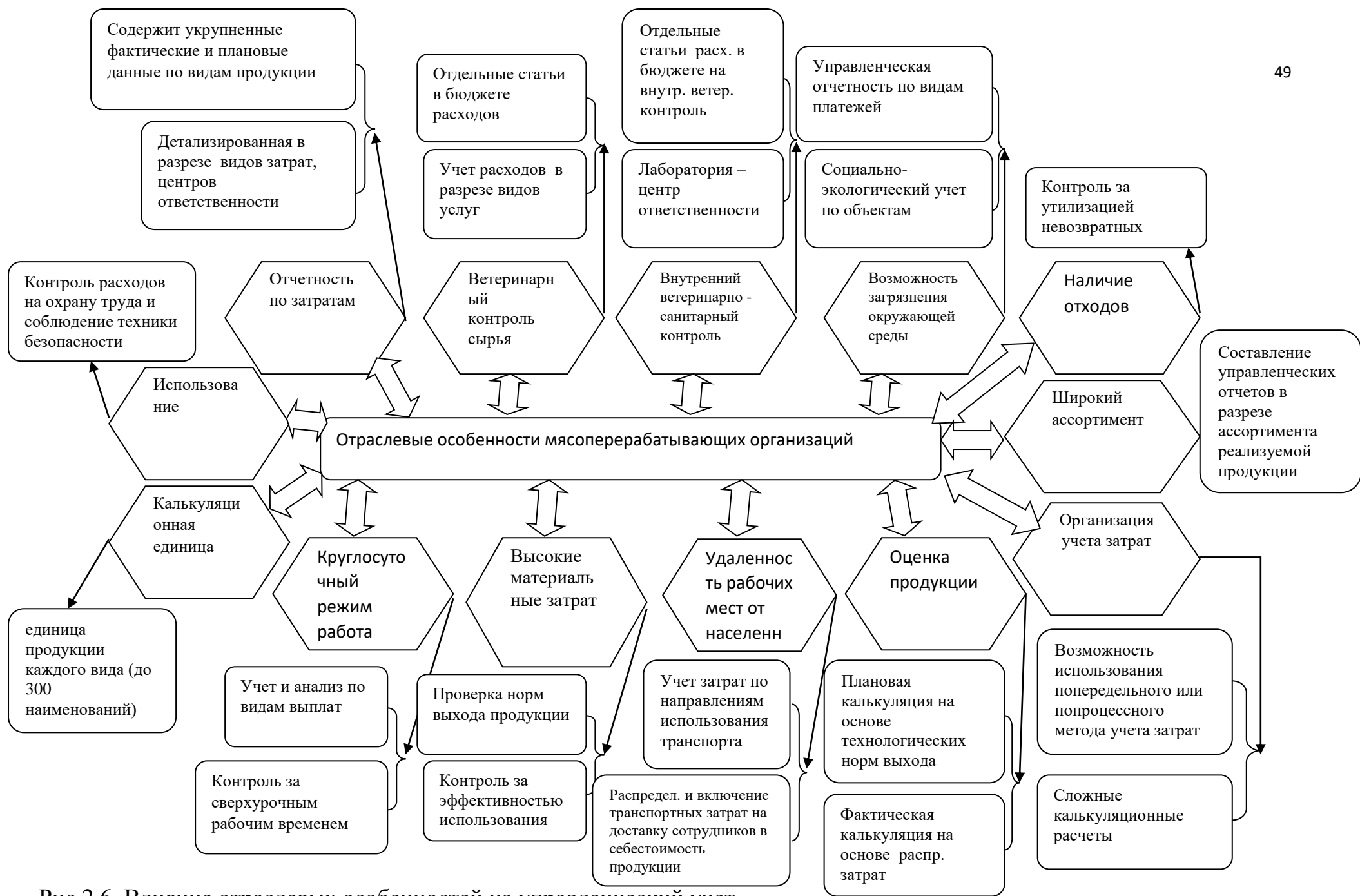


Рис.2.6. Влияние отраслевых особенностей на управленческий учет

В Приложении 1 представлены отраслевые особенности, выделенные различными экономистами.

Таким образом, в процессе исследования отраслевых особенностей мясоперерабатывающих коммерческих организаций было определено, что необходимость осуществления постоянного санитарно-ветеринарного контроля, предполагает учет по видам затрат по лабораториям, осуществляющим экспертизу. Возможность негативного воздействия на окружающую среду предполагает ведение управленческого экологического учета, включающего аналитический учет капитальных вложений, эксплуатируемых объектов и затрат на их содержание; высокая материалоемкость и наличие отходов делает необходимым: ведение обособленного учета по видам отходов, проведение контроля за соблюдением норм и утилизацией отходов; график работы производственных рабочих предполагает учет суммированного рабочего времени и выплат за переработки по каждому работнику; технология переработки дает возможность использования попроцессного или попередельного метода учета затрат; широкий ассортимент и автономность подсистем производства, управления и учета позволяет отражать выпуск продукции по нормативной себестоимости по укрупненным номенклатурным группам, хотя управленческий учет ориентирован на учет себестоимости продаж в разрезе до 500 наименований.

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ, ВНЕДРЯЮЩИХ БЕРЕЖЛИВОЕ ПРОИЗВОДСТВО

3.1. Индикаторы оценки предприятий бережливого производства

Сегодня в эпоху постиндустриального развития мировой экономики рыночные отношения не стоят на месте, они постоянно развиваются и меняются, что в свою очередь влечет за собой изменение социально-экономических условий осуществления производственно-хозяйственной деятельности во всех отраслях экономической жизни. Сфера материального производства терпит весьма значительные по своему масштабу перемены, которые связаны с полной заменой технологий и способов изготовления продукции, меняются фундаментальные понятия, которые обосновывают методы организации производства и управления предприятиями. Каждая конкретная отрасль производства изменилась по-своему, к общим реформам можно отнести смену организационно-правовой формы, появление новых приоритетных направлений и товаров, кардинальное изменение в подходе к управлению персоналом.

В связи с тем, что концепция бережливого производства является относительно новой для российских предприятий, существует трудности при оценивании деятельности данных организаций. Комплексный подход к внедрению и развитию бережливого производства формирует необходимость в разработке методики оценки его эффективности. Для принятия адекватных решений в деятельности компаний руководство вынуждено прибегать к внедрению различных индикаторов. Верно сформированный комплекс индикаторов оценки предприятия бережливого производства позволяет осуществлять объективный и адекватный контроль, охватывающий каждый нюанс. На сегодняшний день мнения различных авторов в вопросе состава индикаторов разошлись, некоторые предлагают отказаться от традиционной системы оценки и сконцентрироваться только на конкретных показателях,

характеризующих бережливое производство, другие считают данный подход не обоснованным, так как решать задачи необходимо системно принимая во внимание все возможные индикаторы, что предполагает минимизацию ошибок. Оценка эффективности бережливого производства должна быть основана на системе индикаторов, которые отражают динамику финансовых показателей, производственных процессов и результат организационно-управленческих индикаторов.

Стоит заметить, что бережливых показателей не много, они нацелены на проблемы бережливого производства в организации, обеспечивают достаточную мотивацию к достижению бережливых целей компании. Информация в показателях данного рода должна представляться наглядно, она собирается на предприятии и используется только в своей организации. Бережливые показатели помогают оперативно осуществлять сбор необходимой информации, легко и обоснованно предоставлять отчетность разных видов.

При внедрении концепции бережливого производства организация формирует свой комплект бережливых показателей. На основании опыта организаций мясоперерабатывающей отрасли внедривших бережливое производство были выделены исходные показатели (таблица 3.1.).

Одним из самых важных показателей эффективного внедрения концепции бережливого производства является время, которое может в последствии иметь стоимостную оценку. В Приложении 4 представлены данные хронометражных замеров, являющиеся основой оценки рабочего времени. В данном документе отражается рабочая успешность по времени такта. Работа в организациях применяющих бережливое производство должна быть построена так, чтобы была возможность обеспечивать производство изделий на протяжении заранее определенного времени. Данный показатель направлен на сохранение нацеленности работников поддерживать равномерный выпуск продукции, согласно требованиям конечных потребителей, сбор первичной информации по проблемам для их дальнейшего решения.

Таблица 3.1.

Показатели оценки эффективности бережливого производства

Стратегические вопросы	Стратегические показатели	Показатели процесса
Увеличение притока денежных средств	Рост продаж	Дневной объем производства по часам
	Степень удовлетворенности потребителей	
	Объем продаж в расчете на одного работника	
Увеличение объемов продаж и доли рынка	Запасы в днях	Приемка с первого предъявления
Культура непрерывного совершенствования	Своевременная доставка	Операционная эффективность оборудования

Показатель приемки с первого предъявления (коэффициент - FTT) нацелен на контроль правильности производства готовой продукции с первого раза, но данный показатель целесообразнее рассматривать с точки зрения эффективности стандартизированной работы процесса. Он рассчитывается по формуле (3.1.)

$$FTT = \frac{V_{pr} - B}{V_{pr}} \quad (3.1)$$

V_{pr} - общее количество обработанных изделий

B - количество брака (доработка)

При расчете получаем коэффициент готовой продукции, не требующей доработки или ремонта, 100% результат показатель принимает в случае, если соблюдены все предписания стандартизации производства.

Операционная доступность оборудования (ОЕЕ) – является комбинированным показателем, который показывает возможности

оборудования выпускать продукцию вовремя и в необходимом количестве. Для расчета данного показателя используется формула, состоящая из трех компонентов:

- ✓ операционная доступность оборудования (Availability, A);
- ✓ производительность оборудования (Performance, P);
- ✓ качество продукции (Quality, Q).

рассчитывается по формуле (3.2.)

$$OEE = A \times P \times Q \quad (3.2)$$

Для расчета операционной доступности целесообразно использовать формулу (3.3.)

$$A = \frac{T_{об} - T_{пр}}{T_{об}} \quad (3.3.)$$

Где $T_{об}$ - общее время,

$T_{пр}$ - время простоя

Расчет производительности оборудования производится по формуле (3.4)

$$P = \frac{P_{ф}}{P_{ид}}$$

Где $P_{ф}$ - фактический темп работы

$P_{ид}$ - идеальный темп работы

Необходимо обратить внимание, что данный коэффициент влияет на темп производства изделий, которые выпускаются на данном оборудовании.

При реализации концепции бережливого производства наиболее подходящим методом является учет затрат по потокам создания ценностей, в данном случае объектом управленческого учета затрат будет выступать именно поток ценностей. Так как информация собирается в целом по потоку ценностей, а не по каждой производственной операции и вида продукции,

Брайн Маскелл и Брюс Баггал считали, расчет по потокам ценностей весьма простым из-за не нужности тщательного отслеживания информации [23].

Данный показатель дает реальную и качественную информацию, т.к. при использовании именно этого метода нет необходимости в распределении накладных затрат

Главный показатель эффективности потока - это средние затраты на продукт, которые получаются из совокупных затрат потока. Обычно почти полностью все затраты относятся на потоки прямо. Затраты вне потоков, занимающие несущественную долю в затратах предприятия, не распределяются, так как распределение всегда субъективно и приводит к искажению информации.

Потеря времени при производстве и излишнее количество запасов являются одними из основных видов потерь на промышленных предприятиях, это в свою очередь приводит к образованию незавершенного производства, простоею оборудования, замораживанию финансовых ресурсов в виде складских запасов, снижению производительности труда и в конечном итоге к значительному увеличению количества брака в производстве. Производственный цикл на предприятиях бережливого производства отражает одну из характерных черт данной концепции, так как с его помощью просчитывается время на полный оборот активов, используемых для обслуживания производственной деятельности предприятия, начиная с поступления сырья и материалов и до отгрузки готовой продукции покупателям. На наш взгляд, индикаторы продолжительности производственного цикла, производительности труда, индексы загрузки оборудования и времени на переналадку оборудования стоит рассматривать в общей совокупности, потому что они решают крупную проблему производства- время.

Использование принципов бережливого производства предполагает под собой минимизацию брака путем усовершенствования и модернизации технологических процессов. Для адекватной оценки необходимости

изменений и просчета улучшений при внедрении новых технологий используются показатель загрузки оборудования и индикатор количества бракованной продукции. Первый помогает определить на сколько материало-техническая база себя проявляет, т.е. на основе данного показателя можно принять решение стоит ли менять оборудование на новое или более выгодным будет усовершенствовать имеющееся. Брак в производстве является одной из затратных частей, поэтому расчет количества бракованной продукции обязателен, но не стоит забывать, что на брак может влиять масса условий, которые необходимо принимать во внимание оценивая затраты на брак. Оба коэффициента целесообразно рассчитывать с определенной периодичностью для создания полноценной оценки эффективности нововведений.

Вносимые изменения в технологическую линию производства не могут не затронуть затраты на складское обеспечение, поэтому некоторые организации применяют на практике индекс складских издержек. Этот показатель рассчитывается и сравнивается с аналогичными расчетами предыдущих периодов, также можно производить расчет данного показателя на перспективу для возможности планирования оптимизации и уменьшения затрат по данному направлению.

Простой оборудования является «горячей» проблемой на предприятиях, так как в большинстве своем процесс производства автоматизирован подсчет времени простоя облегчается, но в данном случае нельзя забывать про человеческий фактор. Практика показывает, что, если начальники производства не несут у никакой ответственности за простой или не вознаграждаются за безостановочную работу цеха, вопросы по простоям могут рассматриваться очень долго. Индикаторы отражающие именно человеческий фактор и заинтересованность рабочих выделяется в отдельную группу.

Одним из видов потерь, выделяемых в концепции бережливого производства, является транспортировка. Она является неотъемлемой частью

производственного процесса, но каждое перемещение увеличивает риски связанные с повреждением продукции, задержкой доставки и в конечном итоге увеличение производственного цикла. Для сокращения и просчета таких затрат разрабатывается система ключевых показателей эффективности автотранспортной логистики, эти коэффициенты являются индивидуальными для каждого предприятия. При анализе данной группы показателей выявляются проблемные места в логистике и появляется возможность просчетов и прогнозирования изменений для оптимизации этого направления, так же производится оценка ожидаемых эффектов и сроков реализации нововведений.

Существуют отдельные индикаторы для оценки эффективности организационно-управленческих процессов. Одним из первых показателей данной группы можно выделить индекс текучести кадров, данный коэффициент позволяет проследить частоту устройства и увольнения сотрудников, т.е. насколько долго работник остается на своем рабочем месте. Мониторинг данного показателя позволяет организации предотвратить потерю стабильности и высокие расходы на поиски и обучение новых сотрудников. Одной из важнейших причин высокой текучести кадров называют низкий уровень социальной защищенности сотрудников.

При внедрении принципов бережливого производства организация сталкивается с трудностью переквалификации сотрудников, для прогнозирования успешности перехода от старых принципов работы к новым рассчитывается индекс роста численности персонала, прошедшего переквалификацию. Данный показатель помогает сформировать представление о работниках компании, насколько они гибки к изменениям в своих обязанностях.

Для оценки персонала организации, использующей принципы бережливого производства, разрабатываются ключевые показатели эффективности (KPI). Они представляют собой систему количественных индикаторов, отражающих результативность работы каждого сотрудника.

Данные индикаторы не унифицированы, так как должны отражать отраслевые особенности предприятия и функциональность сотрудников на конкретном предприятии. Главными критериями при разработки КРІ являются: количественное измерение, показатели считаются не в абстрактных единицах, расчет результатов измерения не должны быть затратными по времени и по использованию ресурсов. Ключевые показатели эффективности используют для численного измерения поставленных задач и целей. После систематизации и сведения всех показателей в единый отчет появляется возможность оценить, насколько запланированные результаты достигнуты, насколько точно и правильно были сформированы плановые показатели. На основе этой группы индикаторов руководство может принимать решение о премировании и штрафе работников.

Необходимо отметить, что внедрение концепции бережливого производства или реализация некоторых мероприятий сами по себе не предполагают мгновенного улучшения финансово-экономических показателей эффективности организации. Успех приходит, только если осуществляется планомерная и регулярная деятельность по улучшениям, в которой в полной мере задействованы руководители среднего и низшего звеньев, понимая и принимая свои обязательства, а высшее руководство играет ведущую роль. Эффективность выбранного подхода доказывается наглядными результатами оценки экономического эффекта в результате применения бережливого производства, они же помогают убедить ключевых сотрудников в поддержку проекта. Средства, полученные от снижения затрат, могут быть направлены на модернизацию производственных процессов, разработку и внедрение новых технологий, что в конечном итоге обеспечит конкурентоспособность организации и ее устойчивое развитие.

3.2. Организация управленческого учета затрат в мясоперерабатывающих организациях

Организации мясоперерабатывающей отрасли отличаются сложным комплексом различных производственных циклов, составом и качеством готовой продукции. Предприятия данной отрасли являются сложными объектами учета.

Рассматривая вопросы организации учета затрат необходимо опираться на отраслевые особенности, которые были отражены в разделе 2.2. данной выпускной квалификационной работы.

С точки зрения финансового учета, затраты разделяются на

- инвестиционные,
- операционные.

Инвестиционные затраты относятся к капитальным и могут быть связаны со строительством лабораторий, приобретением оборудования для них. Их учет целесообразно вести обособленно на отдельном субсчете к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

К операционным будут относиться затраты на обслуживание и содержание оборудования, оплату труда сотрудников лабораторий и т.п. учет этих затрат может вестись на счетах:

- 20 «Основное производство»,
- 23 «Вспомогательные производства»,
- 25 «Общепроизводственные расходы».

В финансовом учете возможно соотнесение затрат с основными (счет 20 «Основное производство») и вспомогательными процессами (счет 23 «Вспомогательные производства»). Учитывая отраслевые и технологические особенности мясоперерабатывающих организаций возможно дробление основного процесса на подпроцессы. В качестве отделов, относимых к вспомогательным производствам, выделяются лаборатории.

Объектами учета затрат на предприятиях мясоперерабатывающей отрасли будут являться места их возникновения, виды и группы однородных

продуктов, например, цехи, участки, бригады, стадии, заказы, полуфабрикаты и т.д. При выборе объекта учета затрат обязательно принимаются во внимание технологические особенности процессов, технические параметры готовой продукции, тип производства. Структура объектов учета затрат и объектов калькулирования при производстве мясной продукции должна включать следующие позиции: выделение объектов учета технологического процесса производства продукции, которые включают несколько технологических стадий (рис. 3.1).

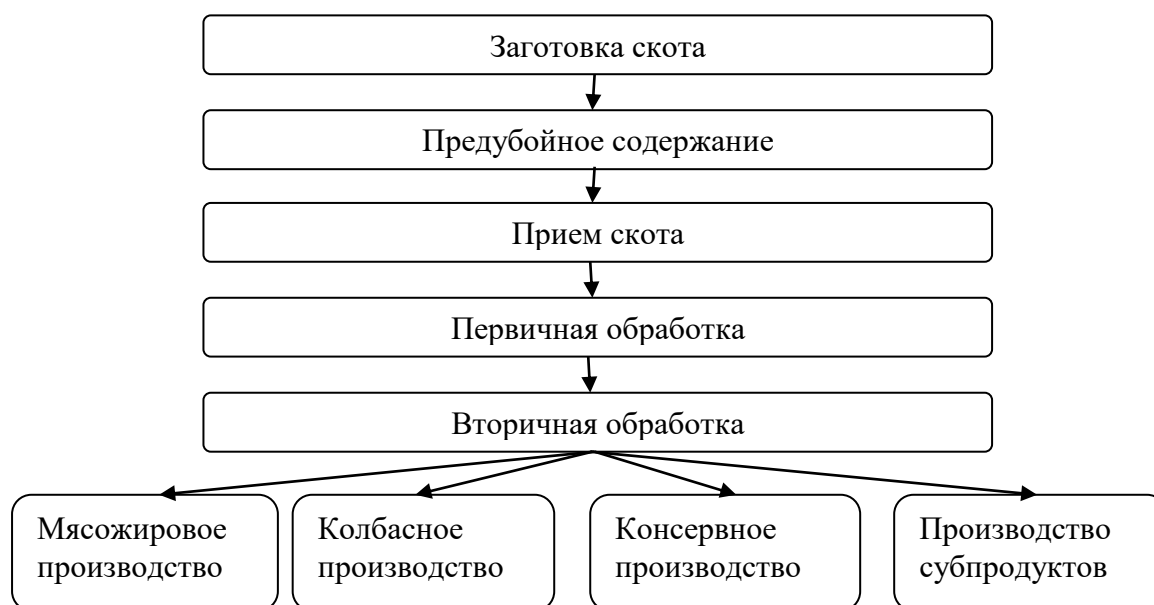


Рис. 3.1. Технологические стадии комбинированного производства мясных изделий как основа выделения специфичных объектов учета

Следовательно, управленческий учет операционных затрат может быть организован в разрезе стадий комбинированного производства.

Важной составляющей любого учетного процесса является классификация затрат. Многие авторы разрабатывали свои модели по классификации затрат, но на сегодняшний день большое распространение имеют следующие:

1. Володин О.Н. классифицирует затраты по процессам, выделяя следующие:

- процесс возникновения расходов на предупреждение дефектов;
- процесс возникновения затрат на проведение оценки качества;

- процессы возникновения затрат в результате выявления внутреннего и внешнего брака[31].

2. Классификация по модели RAF(Предупреждение — Оценка — Отказы)

- ✓ затраты на достижение соответствия по качеству (инвестиции): затраты на оценку качества; затраты на предупреждение несоответствий;

- ✓ затраты, связанные с несоответствием по качеству (потери): отказы внутренние; отказы внешние[74].

3. Kwintowski А. классифицировал затраты на производство следующим образом:

- затраты на предотвращение возникновения недостатков, предотвращения ошибок;

- затраты на контроль качества производства;

- затраты, связанные с производством некачественной продукции, на брак[85].

4. Американская Ассоциация Управления Качеством (ASQC), данная модель классифицирует отдельный вид затрат – затраты на качество выпускаемой продукции:

- затрат по профилактике качества;

- затраты на оценку качества;

- затраты на исправление брака[30].

5. Модель классификации К. С. Шулеповой и Е. В.Морозовой основывается на производственном процессе лесопиления, они выделяют следующие затраты:

- ❖ планирование и заказ пиломатериалов;

- ❖ окорка и распиловка бревен;

- ❖ реклама;

- ❖ подготовка, набор кадров;

- ❖ удовлетворение требований;

- ❖ законодательства по охране здоровья[80].

Исходя из изученных подходов, наиболее важно выделять затраты на предупреждение выпуска некачественной продукции и вести контроль за необходимыми, определенными в соответствии с требованиями и стандартами, затратами.

Изучение традиционных подходов к классификации затрат в управленческом учете и специфических особенностей затрат в мясоперерабатывающих организациях позволяет сделать вывод о целесообразности использования следующих подходов к классификации затрат.

1. В зависимости от действий менеджеров затраты могут быть:

- контролируемые,
- не контролируемые.

Некоторые затраты не зависят от руководителей центров ответственности, так как они определяются действующими нормативными актами, регулирующими процесс производства, поэтому они являются контролируемыми.

2. Для решения основных задач управленческого учета текущие затраты классифицируются в зависимости от объемов производства:

- переменные,
- постоянные.

Например, количество взятых проб зависит от объемов потребленного сырья, а, следовательно, и связано к объемом произведенной мясной продукции. При проведении анализа и экспертизы используются различные индикаторы, растворители, фильтрующие и другие материалы, объем потребления которых связан непосредственно с количеством взятых проб и ассортиментом производимой продукции. Следовательно, данные материалы будут относиться к переменным затратам. Затраты на эксплуатацию и обслуживание оборудования относятся к постоянным. Заработная плата сотрудников лабораторий также является постоянной.

3. Исходя из подразделений, задействованных в проведении контроля качества можно выделить затраты:

- внутренние - относящиеся к подразделениям экономического субъекта;

-внешние - это услуги сторонних организаций.

Разделение затрат на внутренние и внешние позволяет оперативно проводить анализ, вести контроль.

4. В зависимости от полученного результата выделяются затраты:

-эффективные -принесшие положительный результат,

-неэффективные - не принесшие положительный результат

Все вышеперечисленные классификационные признаки и виды затрат могут быть выделены в качестве аналитических признаков для управленческого учета затрат на счете 20 «Основное производство».

Важным элементом концепции бережливого производства является ценность, которая рассматривается с точки зрения важности и значимости для потребителя. Одновременно с этим, корпоративное развитие бизнеса выдвигает новые требования к раскрытию информации и представлению ее в форме интегрированной отчетности, раскрывающей поставщикам капитала все основные моменты создания ценности на протяжении времени. По мнению М.А. Вахрушиной, необходимо пересмотреть процесс формирования и подготовки информации, используемой для раскрытия уникальной истории создания ценности, в рамках интегрированной отчетности. Она должна не только позволять констатировать фактические показатели, но и помогать вскрывать причины сложившейся ситуации и возможные перспективы развития[30]. Поэтому, возникает необходимость в оценке стоимости реально созданной ценности, как совокупности стоимости, созданной в потоке создания ценности и затрат вне потока создания ценности.

В целях удовлетворения информационных потребностей управленческого персонала по получению оперативной информации

предлагается в качестве объекта управленческого учета выделить поток создания ценности.

При этом предполагается выделение следующих типов центров ответственности:

1) центры прибыли, в качестве которых представлены подразделения, создающие добавленную стоимость,

2) центры затрат, в качестве которых представлены подразделения, не создающие добавленную стоимость.

Постоянная оценка потока создания ценности является ключевым моментом в решении вопросов формирования целевой стоимости продуктов и поиска резервов улучшения эффективности использования активов хозяйствующих субъектов[42].

Поток создания ценности – это совокупность действий по созданию продукта, обладающего определенными качественными, важными для потребителя характеристиками, от закупки сырья до поставки конечному потребителю. Учет по потокам создания ценности создает основу для оценки комплексного неразрывного процесса производства. Важно, чтобы все участники процесса были заинтересованы в конечном результате, а не в результатах отдельных процессов и личных достижениях. Замедления и сбои работы на любой из стадий приводят к невыполнению заданий и эффективная работа одной группы сотрудников может быть сведена к нулю за счет неэффективной работы другой группы, участвующей в создании ценности.

С точки зрения бережливого производства необходимо разграничить затраты на основе участия в создании ценности. В таблице 3.2. представлена характеристика затрат мясоперерабатывающих производств с точки зрения потока создания ценности.

Таблица 3.2.

Характеристика учета затрат исходя из потока создания ценности в
мясоперерабатывающих организациях

Основные критерии	Характеристика учета и оценки в условиях использования бережливого производства
операции и действия, создающие ценность	<p style="text-align: center;">Затраты на производство:</p> <ul style="list-style-type: none"> - крупнокусковых полуфабрикатов, -рубленных полуфабрикатов, - полуфабрикатов в маринаде и соленых мясных продуктов
операции и действия, не создающие ценность, но необходимые в производстве	<p style="text-align: center;">затраты на содержание лаборатории, администрация и т.п.</p>

Исследование отраслевых особенностей мясоперерабатывающей отрасли показало, что данные организации имеют в своей структуре подразделения, не создающие добавленную стоимость, но которые выполняют специфические функции и от деятельности которых нельзя отказаться. Это, прежде всего лаборатории и отделы, осуществляющие контроль качества сырья, продукции, технологии, осуществляющие предупредительные мероприятия. Данные подразделения имеют достаточно большие затраты. В Приложении 3 представлены затраты ветеринарной лаборатории. Затраты этих подразделений нельзя сокращать, так как это может привести к негативным последствиям, поэтому необходимо вести контроль за ними. Для этого необходимо вести обособленный управленческий учет затрат таких подразделений.

В рамках ведения управленческого учета необходимо вести учет по центрам ответственности. Концепция центров ответственности была разработана в середине XX века Д. Хиггинсом.

Концепция основана на методологии учета и ответственности руководителей разного уровня за финансовые результаты своей деятельности.

Центры ответственности, по мнению Хиггинса, - это психологическая, поведенческая трактовка учета, направленная на организацию и подведение итогов деятельности руководителей разного уровня, подчиненности и принятия решений.

К. Друри делает привязку центров ответственности к зонам индивидуальной ответственности[36], В.Ф. Палий развивая данную идею, отмечает необходимость выполнения для каждого центра самостоятельной функции или направления деятельности[62]. Выделяемые с этой точки зрения лаборатории отвечают за проведение определенных анализов, экспертиз и относятся к вспомогательным центрам. Данные подразделения относятся к категории вспомогательных центров, в которых осуществляется сбор первичных затрат, которые впоследствии распределяются и включаются в себестоимость продукции. Выделение центров ответственности связано с возможностью и необходимостью планирования, учета и контроля затрат.

Важно учесть и необходимость привлечения внешних хозяйствующих субъектов на определенных этапах контроля качества, что предопределено нормативной документацией.

На рисунке 3.2 схематично представлены направления организации учета затрат для целей управления и контроля в мясоперерабатывающих экономических субъектах.

Так как система бережливого производства ориентирована на снижение всех затрат, то считаем целесообразным проводить сравнительный анализ фактических и плановых показателей. В случае изменения объемов производства сравнивать фактические данные с показателями гибких бюджетов.

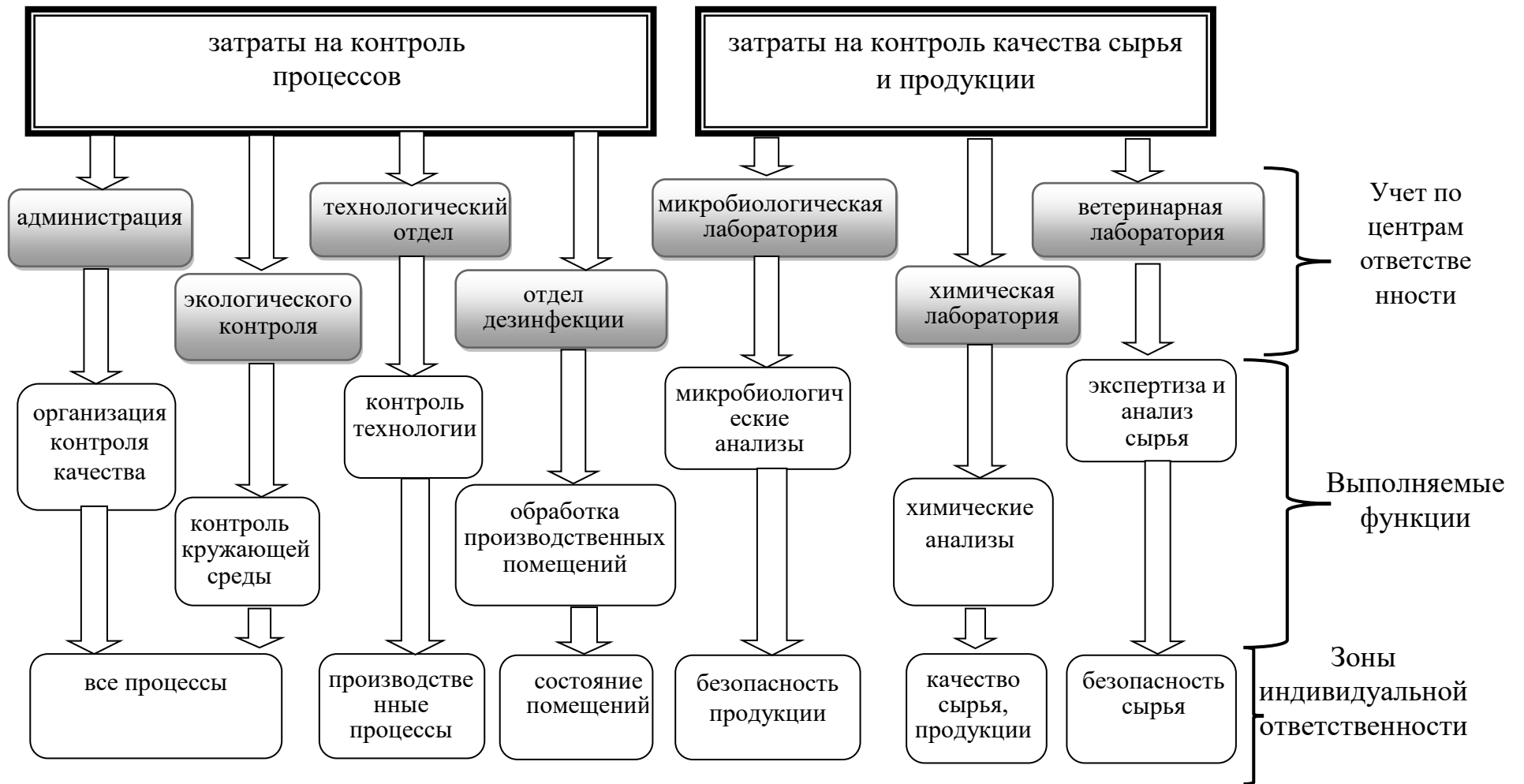


Рис.3.2. Управленческий учет затрат подразделений, не добавляющих ценность

Хозяйствующие субъекты должны поводить анализ, чтобы определить, имеются ли возможности для улучшения в следующих областях:

- коррекции несоответствий;
- предотвращения несоответствий;
- постоянного улучшения;
- совершенствования деятельности.

На основании вышеизложенного и исходя из потребностей бережливого производства управленческий учет затрат в мясоперерабатывающих организациях следует вести по двум направлениям: затраты по операциям и действиям, создающим ценность и по операциям и действиям, не создающим ценность, но необходимым в производстве. Первичные затраты по операциям, создающим ценность отражаются на счете 20 «Основное производство», аналитический учет при этом ведется по различным классификационным признакам: по процессам, по отношению к объему производства, по времени осуществления и т.п. С точки зрения создания ценности целесообразно выделять затраты на производство: крупнокусковых полуфабрикатов, рубленых полуфабрикатов, полуфабрикатов в маринаде и соленых мясных продуктов.

Затраты по операциям не создающим ценность целесообразно учитывать обособленно, на первом этапе следует выделить затраты на контроль процессов и затраты на контроль качества сырья и продукции, на втором этапе необходимо выделить центры ответственности, в качестве которых выступают подразделения, осуществляющие контроль и проводящие лабораторные исследования. Каждый из центров должен быть соотнесен с выполняемыми функциями, на основе которых определяются зоны ответственности.

Представленные рекомендации позволяют проводить оперативный анализ и определять, имеются ли возможности для улучшения в следующих областях: коррекции несоответствий; предотвращение несоответствий; постоянное улучшение; совершенствования деятельности.

3.3. Методические рекомендации по управленческому учету производственных потерь

Проблема производственных потерь актуальна для любого производящего предприятия, но при внедрении концепции бережливого производства профилактика потерь получает особое значение. В данном случае необходимо обеспечить взаимосвязь актуальной информации с действиями, которые направлены на определение проблемных зон, выявление и уменьшение потерь.

Многие зарубежные и отечественные ученые, проводившие исследования на предприятиях пищевой промышленности внедряющих бережливое производство, обращали внимание на определение факта и измерения потерь, связывая это с отсутствием данного ряда информации в учете[81].

Концепция бережливого производства трактует понятие потери как любые затраты, не вносящие вклад в процесс создания ценности. Потери можно разделить на явные и неявные, к явным потерям можно отнести брак, но стоит заметить, что так как рассматриваемые в работе мясоперерабатывающие организации являются крупными холдингами, в которых обеспечивается полный цикл производства продукции, осуществляются различные меры по контролю продукции, используются новые технологии и современное оборудование, возможности и области по возникновению брака сведены к минимуму. Последствия при возникновении брака в таких организациях могут иметь серьезный характер, одним из таких следствий может быть пищевое отравление конечных потребителей, в связи с этим надзорные органы ведут чуткий контроль качества сырья и продукции в целом. Стоит заметить, что любой производственный процесс может сопровождаться дополнительными действиями или затратами, что приводит к образованию потерь, это происходит из-за несовершенства или сбоя процесса, поэтому при стремлении устранить потери необходимо исключить причины их возникновения. В связи с этим в данном

исследовании были разработаны методические рекомендации по обеспечению профилактики возможных потерь. Они включают следующие этапы:

I этап –определение укрупненных областей возможных потерь. На рисунке 3.3. представлены две укрупненные области возможного возникновения потерь.

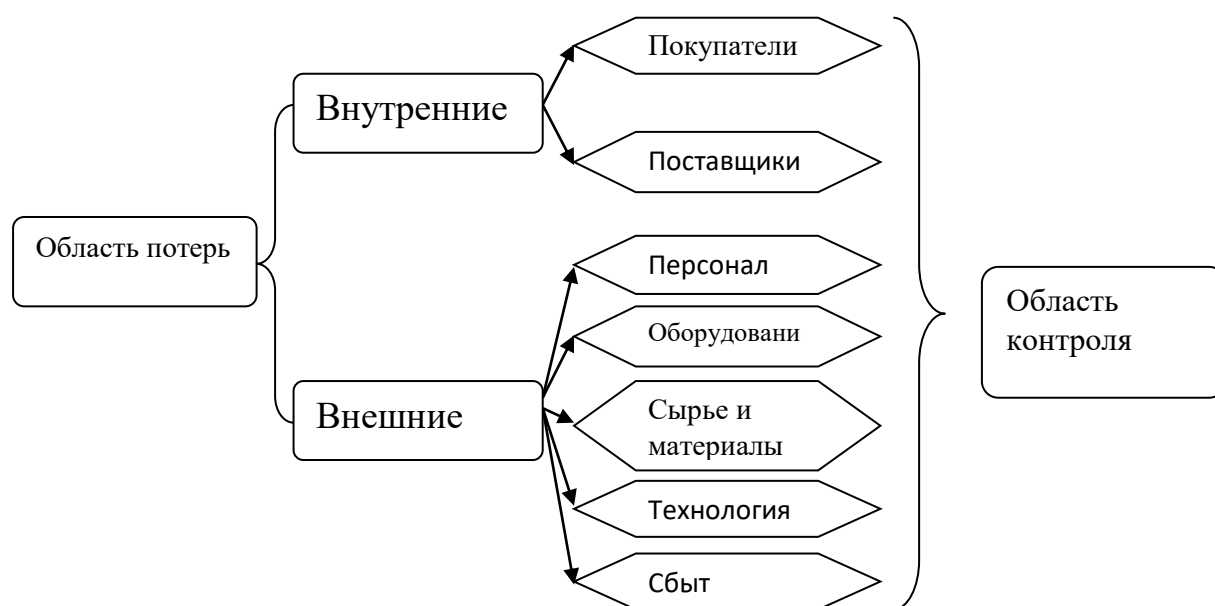


Рис.3.3. Области возможного возникновения потерь

На этом этапе необходимо рассмотреть две группы возможных источников потерь:

1. Внутренние, они взаимосвязаны с проблемами в организации всех внутренних процессов компании;
2. Внешние, их связывают с внешними факторами, например с действиями поставщиков и покупателей.

Внешние потери контролируются отделами продаж и снабжения, каждый отдел отвечает за свое направление и при необходимости всегда можно оперативно найти ответственное лицо, которое допустило не своевременное реагирование на изменение внешних факторов. Для контроля эффективности работы данных подразделений на предприятиях использующих бережливое производство применяются общепринятые

показатели в сочетании с индивидуальными задачами для сотрудников каждого отдела, что помогает создать прозрачную систему мотивации для работников (система KPI).

Бережливое производство выходит за рамки одной производственной единицы, поэтому холдинговые объединения, включающие замкнутый цикл производства мясной продукции очень хорошо вживаются в систему. Близость производителя к своему конечному потребителю, созданная за счет собственных торговых сетей, позволяет оперативно реагировать на изменения потребительского спроса, что в свою очередь минимизирует внешние источники потерь.

II этап – классификация и управленческий учет внутренних потерь.

С точки зрения технологии производства и организации бухгалтерского учета потери можно классифицировать:

- по связи с производством: производственные и непроизводственные,
- по возможности нормирования: нормируемые, не нормируемые,
- по субъективности: зависящие от исполнителя, не зависящие от исполнителя.

Потери, связанные с производством, контролируются по местам их возникновения, субъективные факторы можно наблюдать через зоны индивидуальной ответственности, а по возможности нормирования потери можно проследить по нормам технологических потери и по естественной убыли.

III этап – определение областей возникновения производственных потерь.

Часть производственных потерь концепция бережливого производства позволяет контролировать, для удобства предполагается деление потерь по областям их возникновения (рисунок 3.4.). Стоит обратить внимание, что к производственным потерям приводят многие факторы, но чаще всего это:

несоблюдение технологических норм, нерациональное использование сырья, неправильная разделка мяса.

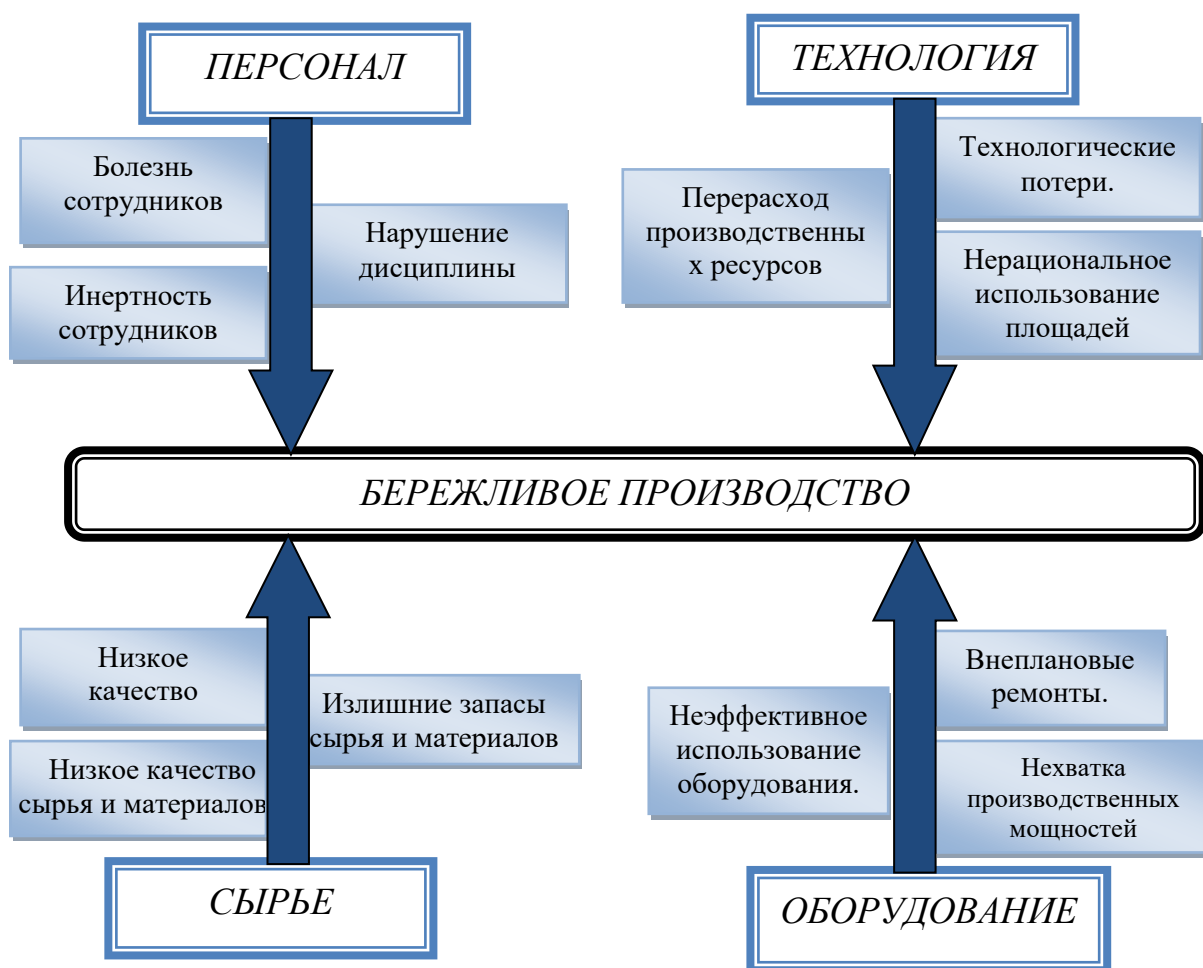


Рис.3.4. Области возникновения производственных потерь, контролируемые в бережливых производствах

IV этап – определение причин возникновения производственных потерь.

Технология.

1. Перерасход производственных ресурсов. Производство мясных полуфабрикатов влечет за собой потребление большого количества воды, электроэнергии и газа, поэтому необходим контроль потребления. Большая экономия ресурсов или их потребление сверх технологической нормы приводят к нарушению производственной технологии. На сегодняшний день широкое распространение получили специальные договора с ресурсоснабжающими организациями, в рамках таких договоров

устанавливается лимит на потребление ресурса по сниженным ценам, все что потребляется сверх установленной нормы оплачивается по повышенным ценам. Лимит устанавливается исходя из анализа потребления экономическим субъектом ресурса в предшествующие периоды (приложение 3) и необходимого запроса от самого предприятия.

2. Дополнительные затраты влечет за собой нерациональное использование площадей. Излишнее перемещение сырья, продукции, людей связано с трудозатратами и увеличивает непроизводительное время, поэтому неправильная расстановка оборудования, смешение технологических операций приводят к затормаживанию процесса создания ценности.

3. Технологические потери. В соответствии с технологическими особенностями мясного производства на некоторых этапах обработки и переработки сырья предусмотрены нормируемые потери, к таким потерям можно отнести, например, термическую обработку сырья, которая на выходе приводит к уменьшению массы. Нормы по технологическим потерям рассчитываются для каждого вида сырья и полуфабрикатов, для каждого этапа переработки отдельно технологическим отделом и утверждаются приказом.

Персонал.

1. Не соблюдение трудовой дисциплины влечет за собой снижение производительности труда, может приводить к травматизму.

2. Болезнь сотрудников. Согласно действующему законодательству РФ первые три дня по листку нетрудоспособности оплачивает работодатель за свой счет, эти расходы неэффективны и влекут за собой уменьшение финансового результата.

3. Инертность сотрудников. На производительность труда и даже на качество продукции влияет квалификация сотрудников и их желание работать. Довольно тяжело определить степень влияния инертности работников на финансовый результат, но концепция бережливого производства подразумевает заинтересованность каждого из сотрудников в

улучшении процессов, за которые они отвечают, и достижение общими усилиями поставленных целей.

Оборудование.

Оборудование и специалисты его обслуживающие – это единый механизм, именно от их уровня взаимосвязи напрямую зависит скорость производственного процесса.

1. Неэффективное использование оборудования.

Все оборудование имеет свои технические характеристики, беря их за основы рассчитывается плановый объем и ассортимент производства. Рассмотрим, например, камеру для заморозки полуфабрикатов, она рассчитана на замораживание определенного объема (массы) продукции, поэтому если загрузить ее не полностью, то произойдет увеличение себестоимости единицы замораживаемой массы. Следовательно, персонал обслуживающий оборудование должен оперативно произвести переналадку оборудования, в соответствии с производственными потребностями.

2. Внеплановые ремонты.

Техническое обслуживание оборудования и проводимые плановые ремонты ориентированы на обеспечение бесперебойной работы оборудования. Некачественное проведение работ или с нарушением технического регламента приводит к сбоям в работе оборудования, простоям и внеплановым ремонтам.

3. Нехватка производственных мощностей.

Встречаются случаи, когда отсутствие взаимосвязи между работниками разных подразделений в процессе производства, приводит к сбоям в поставке продукции из-за неправильного распределения производственных мощностей.

Сырье.

1. Излишние запасы сырья и материалов.

Любые излишнее запасы сырья связаны с дополнительными трудозатратами, затратами на хранение, перемещение, с одной стороны, но

при приобретении больших объемов часто снижается цена на приобретаемые ценности, с другой стороны. Проведенные исследования показали, что снижение цены не компенсирует дополнительных затрат, так как для современных условий функционирования бизнеса свойственно быстрое изменение ситуаций.

2. Низкое качество разделки.

Низкое качество разделки приводит к увеличению выхода менее ценных продуктов. На первых этапах обработки полутуши мяса производится снятие шкуры. Качество этой операции зависит от знаний и опыта работников, так как данная операция осуществляется вручную и механически. Любое нарушение технологии (изменение температуры ошпарки, недостаточная обработка теплой водой и т.п.) могут приводить к проблемам со снятием шкуры. То есть шкура может быть повреждена или снята с большим, чем положено слоем шпика. Обрезь - является неотъемлемой составляющей разделки мяса, но ее количество также во многом зависит от качества разделки.

3. Низкое качество сырья и материалов.

Не всегда низкое качество сырья и материалов можно определить при приемке. Низкое качество упаковочной пленки может быть выявлено в процессе эксплуатации, что приводит к перерасходу материала.

Вэ́тап – предупредительные мероприятия.

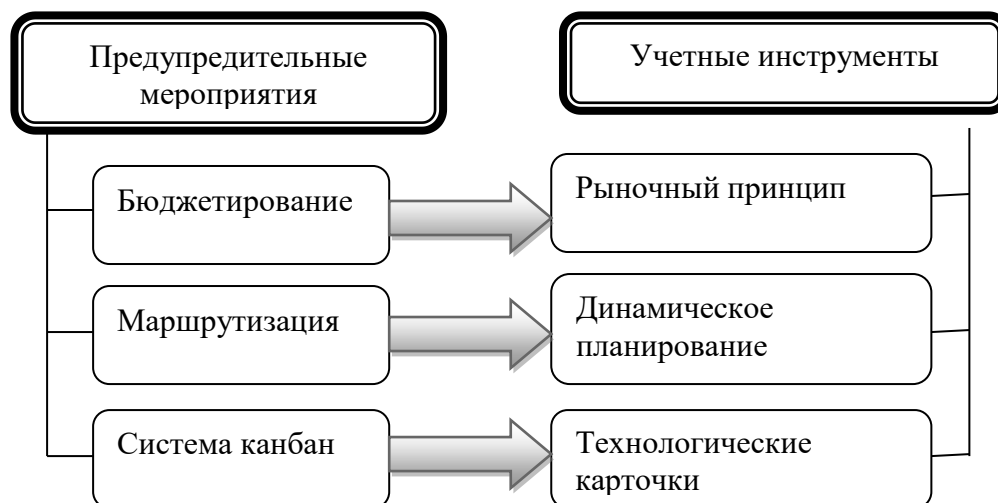


Рис. 3.5. Учетные инструменты предупреждения потерь

В данном случае рассматривается бюджетирование основанное на рыночном принципе, оно предполагает планирование на основе запросов конечных покупателей и возможности оперативной переналадки оборудования. Слаженная работа производственного и сбытового отделов обеспечивает бесперебойное производство[36].

Маршрутизация предполагает четкое определение движения информационных потоков, обеспечивающих бесперебойную и эффективную работу и включает:

- стандартизированное производственное планирование (включает четкое определение загрузки каждого участка в определенный временной промежуток и основано на хронометражных данных);
- динамическое планирование (предполагает возможность быстрого изменения графиков производства с учетом стандартных затрат на совершение операции);
- возможность использования схем информационных потоков, обеспечивающих производство продукции в быстроменяющихся условиях[43].

Система канбан предполагает использование технологических карточек, характеризующих перемещение сырья, продукции и т.п.

Технологические потери в процессе производства имеют большое значение, т.к. их рассчитать возможно, но они не получают отражения в бухгалтерском учете. Данный вид потерь рассчитывается исходя из норм, фиксируются в приказах организации, в дальнейшем на их основании осуществляется ежедневный контроль. Данная информация должна находить отражение в производственных отчетах за смену, так как в данных отчетах осуществляется проверка соответствия отпущенного сырья в производство и выпущенной продукции по массе.

В таблице 3.3. представлены методические рекомендации по управленческому учету производственных потерь

Таблица 3.3.

**Методические рекомендации по управленческому учету
производственных потерь**

Этапы	Области управленческого контроля потерь	Направления ведения управленческого учета (аналитические признаки)
Определение укрупненных областей возможных потерь.	внешние	покупатели, поставщики
	внутренние	места возникновения затрат
Классификация внутренних потерь	по связи с производством	производственные и непроизводственные,
	по возможности	нормируемые, не нормируемые,
	по субъективности	зависящие от исполнителя, не зависящие от исполнителя.
Определение областей возникновения производственных потерь	технология	производственные процессы
	персонал	сотрудники
	оборудование	производственные основные средства
	сырье	основное сырье, вспомогательные материалы
Определение причин возникновения производственных потерь	перерасход производственных ресурсов	производственные ресурсы (норма, сверхнормы)
	технологические потери	производственные процессы
	нерациональное использование площадей	производственные площади
	нарушение трудовой дисциплины	сотрудники, отработанное время
	болезнь сотрудников	виды выплат (пособие по листку нетрудоспособности), сотрудники
	инертность сотрудников (низкая производительность)	производственные процессы, сотрудники
	неэффективное использование оборудования	производственные основные средства, места эксплуатации
	нехватка производственных мощностей	
	внеплановые ремонты	виды затрат, места возникновения затрат
	излишние запасы сырья и материалов	места хранения, виды сырья и материалов
	низкое качество сырья и материалов	места возникновения затрат, виды сырья и материалов
низкое качество разделки	производственные процессы, отходы	
Предупредительные мероприятия	рыночный принцип	виды бюджетов
	маршрутизация	стандартизация
	канбан	производственные процессы, виды продукции, материалов

В результате проделанного исследования потерь можно сделать вывод, что большинство возникающих потерь связано с человеческим фактором, поэтому в первую очередь важно проводить работу именно с персоналом. Принцип интеграции деятельности персонала он должен быть основополагающим при внедрении бережливого производства. Результаты анализа выявленных отклонений должны являться основой для разработки профилактических мероприятий.

Разработанные методические рекомендации включают: определение областей возможного возникновения потерь, классификация потерь, характеристика причин возможных потерь, классификацию потерь при планировании, разработка профилактических мероприятий. Практическое использование рекомендаций позволяет оперативно вскрывать процессы и места возможного возникновения производственных потерь с целью их контроля и предотвращения, что оказывает положительное влияние на результаты работы как отдельной ячейки, так и всего производства.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенные исследования доказали, что концепция бережливого производства становится все популярнее особенно в организациях мясоперерабатывающей отрасли России. Это связано с повышением эффективности производства при внедрении данной концепции за счет экономии ресурсов, так как производство мяса и мясных продуктов является ресурсозатратным.

Изучение литературных источников показало, что концепция бережливое производство формировалось не одно десятилетие, с каждым новым витком развития она дополнялась и все более совершенствовалась, она становилась более востребованной в различных странах и сферах деятельности. Рассматривая формирование и эволюцию бережливого производства через временную призму можно говорить об адаптивности данной концепции практически к любому производству, что только добавляет ей уникальности. Необходимо обратить внимание на то, что на сегодняшний день бережливое производство стало целой философией управления, которая позволяет создать основу эффективного развития в быстро меняющихся условиях функционирования бизнеса.

В ходе изучения нормативных актов, регламентирующей бережливое производство на территории России, были выделены основные ценности данной концепции: безопасность жизни и здоровья; потребительские ценности (формирование ценности продукта с точки зрения потребителя); клиентоориентированность (оперативное реагирование на изменение спроса потребителей); сокращение всех видов потерь; время; уважение к человеку. Проанализировав все стандарты, можно сказать, что они являются основой для внедрения и реализации концепции бережливого производства, но они не должны просто механически использоваться, их необходимо адаптировать под конкретные условия хозяйствования.

Мясное животноводство является одной из главных отраслей сельскохозяйственного сектора в большинстве стран мира, поэтому организации данной отрасли были выбраны в качестве объекта исследования. На основе анализа статистических данных, можно сделать вывод о том, что за первое полугодие 2018 года производство птицы и скота в убойном весе в России увеличилось на 4,2%, по сравнению с этим же периодом в 2017 году, в живом весе показатель достиг 6,8 млн. тонн. Главным драйвером на сегодняшний день остается свиноводство, достигшее отметки в 2,2 млн. тонн (прибавив 8,2%). Объем свиней, выращенных на убой, вырос до 1,97 млн. тонн, что больше предыдущего года на 10,8%. Объемы птицеводства увеличиваются значительно медленнее, их рост составил 2,8%, но даже с таким приростом показатель соответствует 3,26 млн. тонн, что на 1,06 тыс. тонн больше, чем свинины. Минимальный рост наблюдался в производстве крупного рогатого скота, за полугодие было выращено для убоя 1,1 млн. тонн, что на 2,4% больше аналогичного периода 2017 года. Данная статистика доказывает, что мясоперерабатывающая отрасль в России динамично развивается.

По данным за первое полугодие 2018 года были выделены области России, которые являются крупнейшими производителями свиней на убой. Лидирует Белгородская область, на территории которой было произведено 421 тыс. тонн свиней на убой, второе место заняла Курская область с производством 178,1 тыс. тонн, закрывает тройку лидеров данного направления Воронежская область, в которой удалось повысить производство свиней на убой на 64,5%, в живом весе показатель достиг 126,8 тыс. тонн. Рост объемов производства мяса на убой делает необходимым более активное развитие и перерабатывающей отрасли, что также подтверждается статистическими данными. Все это доказывает необходимость развития управленческого учета именно в организациях мясоперерабатывающей отрасли.

Большое влияние на организацию и осуществление учетного процесса оказывают отраслевые особенности, так как он должен обеспечивать: взаимосвязь нормативных документов, регулирующих деятельность субъекта и ведение бухгалтерского учета на предприятии; удовлетворение потребности руководителей в предоставлении максимально полной и актуальной информации.

В процессе исследования отраслевых особенностей мясоперерабатывающих коммерческих организаций было определено, что необходимость осуществления постоянного санитарно-ветеринарного контроля, предполагает учет по видам затрат по лабораториям, осуществляющим экспертизу; возможность негативного воздействия на окружающую среду предполагает ведение управленческого экологического учета, включающего аналитический учет капитальных вложений, эксплуатируемых объектов и затрат на их содержание; высокая материалоемкость и наличие отходов делает необходимым: ведение обособленного учета по видам отходов, проведение контроля за соблюдением норм и утилизацией отходов; график работы производственных рабочих предполагает учет суммированного рабочего времени и выплат за переработки по каждому работнику; технология переработки дает возможность использования попроцессного или попередельного метода учета затрат; широкий ассортимент и автономность подсистем производства, управления и учета позволяет отражать выпуск продукции по нормативной себестоимости по укрупненным номенклатурным группам, хотя управленческий учет ориентирован на учет себестоимости продаж в разрезе до 500 наименований.

Концепция бережливого производства является новой для предприятий России, что влечет за собой некоторые трудности при оценивании деятельности данных организаций. Комплексный подход к внедрению и развитию бережливого производства формирует необходимость в разработке и применению различных индикаторов. На этапе внедрения данной

концепции на предприятиях формируются бережливые показатели, которые в дальнейшем постоянно актуализируются, показатели данного ряда обязательно должны быть представлены наглядно, процесс формирования начальных показателей отличается индивидуальным подходом, поэтому информацию, которую они раскрывают, используют только на своем предприятии.

Организации мясоперерабатывающей отрасли являются сложными объектами учета, это связано со сложным комплексом различных производственных циклов, составом и качеством готовой продукции. В ходе проведенного исследования были разработаны методические рекомендации по управленческому учету затрат в мясоперерабатывающих организациях, которые предполагают ведение учета по двум направлениям: затраты по операциям и действиям, создающим ценность и по операциям и действиям, не создающим ценность, но необходимым в производстве. Первичные затраты по операциям, создающим ценность отражаются на счете 20 «Основное производство», аналитический учет при этом ведется по различным классификационным признакам: по процессам, по отношению к объему производства, по времени осуществления и т.п. С точки зрения создания ценности целесообразно выделять затраты на производство: крупнокусковых полуфабрикатов, рубленых полуфабрикатов, полуфабрикатов в маринаде и соленых мясных продуктов.

Затраты по операциям не создающим ценность целесообразно учитывать обособленно, на первом этапе следует выделить затраты на контроль процессов и затраты на контроль качества сырья и продукции, на втором этапе необходимо выделить центры ответственности, в качестве которых выступают подразделения, осуществляющие контроль и проводящие лабораторные исследования. Каждый из центров должен быть соотнесен с выполняемыми функциями, на основе которых определяются зоны ответственности.

Представленные рекомендации позволяют поводить оперативный анализ и определять, имеются ли возможности для улучшения в следующих областях: коррекции несоответствий; предотвращение несоответствий; постоянное улучшение; совершенствования деятельности.

При внедрении концепции бережливого производства профилактика производственных потерь приобретает особое значение. Поэтому для оперативного выявления мест или процессов, где могут возникнуть производственные потери, были определены и описаны возможные области возникновения затрат. Во-первых, выявлены источники: внутренние, связанные с внутренними процессами организации, и внешние, которые не зависят напрямую от организации. Во-вторых, приводится классификация потерь с точки зрения технологии производства: связь с производством, возможности нормирования и субъективные факторы. В-третьих, раскрываются области возникновения производственных потерь, куда включаются персонал, производственная технология, сырье и материалы, технологическое оборудование. Отдельное внимание оказывается классификации потерь на этапе планирования. Соблюдение разработанных рекомендаций позволит оперативно определять процессы и места возникновения потерь, поможет контролировать и предотвращать данные потери, что должно положительно отразиться на результатах каждого подразделения и организации в целом.

Внедрение концепции бережливого производства или реализация некоторых мероприятий сами по себе не предполагают мгновенного улучшения финансово-экономических показателей эффективности организации. Успех приходит, только если осуществляется планомерная и регулярная деятельность по улучшениям, в которой в полной мере задействованы руководители среднего и низшего звеньев, понимая и принимая свои обязательства, а высшее руководство играет ведущую роль.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс РФ / Сайт «Гражданский кодекс Российской Федерации», последняя редакция [Электронный ресурс] // <http://www.grazkodeks.ru>.
2. Налоговый кодекс РФ / Сайт «Налоговый Кодекс Российской Федерации» [Электронный ресурс] <http://www.nalkod.ru/> (дата обращения: 26.09.2015).
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 (ред. от 04.11.2014) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» .
4. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» № 1256-ФЗ от 24.07.1998 (в ред. Федерального закона от 08.12.2010 № 348-ФЗ) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» .
5. Приказ Минфина России «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» № 217н от 28.12.2015 [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с изменениями внесенными приказами Минфина России от 05.10.2011 № 124н, от 17.08.2012 № 113н, от 04.12.2012 № 154н, от 06.04.2015 № 57н) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с

«Положением 154 по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)». [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)» [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

10. Приказ Минфина России от 06.05. 1999 г. № 33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)» [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

11. Приказ Минфина РФ от 8 ноября 2010 г. № 143н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010» [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

12. Приказ министерство здравоохранения и социального развития российской федерации от 13 августа 2009 г. № 588н «Об утверждении порядка исчисления нормы рабочего времени на определенные календарные периоды времени (месяц, квартал, год) в зависимости от установленной продолжительности рабочего времени в неделю» [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

13. ГОСТ Р 56020-2014. Национальный стандарт Российской Федерации. «Бережливое производство. Основные положения и словарь" (утв. и введен в действие Приказом Росстандарта от 12.05.2014 N 431-ст) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

14. ГОСТ Р 56406-2015. Национальный стандарт Российской Федерации. «Бережливое производство. Аудит. Вопросы для оценки системы менеджмента" (утв. и введен в действие Приказом Росстандарта от 27.05.2015 N 447-ст) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

15. ГОСТ Р 57524 Национальный стандарт Российской Федерации. «Поток создания ценности» (утв. и введен в действие Приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 30 июня 2017 г. № 649-ст) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

16. Авруцкая, С.Г. Бережливый учет: способы ликвидации потерь в системах учета, контроля и управления [Текст] / С.Г. Авруцкая, А.Д. Копылова // Успехи в химии и химической технологии. - 2014. - Т. 28. - № 4 (153). - С. 104-106.

17. Агентство экономической информации «Прайм» [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://1prime.ru/energy/20160209/823500887.html>

18. Алимов, С.А. Стратегический управленческий учет формирования финансовых результатов на промышленных предприятиях [Текст] / С.А. Алимов // Управленческий учет. - 2015. - № 5. - С. 3-9.

19. Алимов, С.А. Управленческий учет - теоретические аспекты и практическая реализация [Текст] / С.А. Алимов // Управленческий учет. - 2015. - № 5. - С. 3-9.

20. Андерсон Д. Канбан: альтернативный путь в Agile / Д. Андерсон; пер. с англ. А. Коробейникова. - М. : Манн, Иванов и Фербер, 2017. - 336 с. - Примеч.: с. 327-328

21. Антонова, Г.Д. Использование стратегий сетизации и интеграции при формировании промышленных компаний [Текст] / Г.Д. Антонова, О.П. Иванова // Менеджмент в России и за рубежом. - 2015. - № 2. - С. 21-27.

22. Ахметова, А.С. Экологическая политика в развитии учета затрат [Текст] / А.С. Ахметова // Известия Исссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. - 2016. - № 1-2-2 (13). - С. 398-402.
23. Баггали, Б, Маскел, Б. Практика бережливого учета [Текст] / Б. Баггали, Б. Маскел // Перевод с англ.-М.Институт комплексных стратегических исследований,2013-384с.
24. Бакулин, Е.В. Кооперативные поставки по системе «точно-в-срок» [Текст] / Е.В. Бакулин // Актуальные вопросы экономических наук. - 2014. - № 20. - С. 151-155.
25. Балтачева, Н.Р. Бережливое производство как метод повышения эффективности производства на предприятии / Н.Р. Балтачева // Science Time. – 2015. – № 8 (20). – С. 26-29.
26. Баринаова, О.И. Проблемы организации управленческого учета в процессе управления затратами в сельскохозяйственных организациях Волгоградской области [Текст] / О.И. Баринаова, Т.Г. Юренева // Управленческий учет.- 2013. - №4.-С.3-13(с. 7).
27. Белгородская область в цифрах. 2017: Краткий статистический сборник. - Белгород: Белгородстат, 2018. - 278 с.
28. Бикмухаметова, Ч.З. организация управленческого учета затрат на предприятиях, внедряющих принципы «Бережливого производства» [Текст]/Ч.З. Бикмухаметова// Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук.- 2016.- № 7-1. -С.146-150.
29. Валентинова, Е.Ф. Сущность концепции «бережливое производство»:понятие и принципы[Текст] / Е.Ф. Валентинова // Наука сегодня: теоретические и практические аспекты. Материалы международной научно-практической конференции: в 2 частях. Научный центр «Диспут». – 2017. – С. 30-33.
30. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник [Текст] / М.А. Вахрушина. - М: Издательство «Омега-Л», 2016. - 570 с.

31. Володин О.Н. Экологический управленческий учет на фирме [Текст] / О.Н. Володин // Теоретические и прикладные аспекты современной науки. - 2014. - № 2-1. - С. 176-178.

32. Вумек Д. Бережливое производство : как избавиться от потерь и добиться процветания вашей компании / Д. Вумек, Д. Джонс; пер. с англ. С. Турко ; науч. ред. Ю. Адлер. - 7-е изд. - М. : Альпина Паблишер, 2013. - 472 с

33. Гантт, Генри Л. Промышленное руководство / Генри Л. Гантт.- 1916.

34. Графова, Т.О. Система инструментов бухгалтерского инжиниринга и их использование в финансовом, управленческом и стратегическом контроле [Текст] // Т.О. Графова // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. - 2016. - № 1. - С. 456-461.

35. Давнис, В.В. Экономический анализ бюджетов в многопрофильном холдинге [Текст] / В.В. Давнис, О.М. Купрюшина // Экономический анализ: теория и практика. - 2015. - № 13. - С. 2-9.

36. Друри, К. Управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри., пер. с англ.; под ред. Н.Д. Эриашвили 6-е изд., перераб. и доп. - М.: Аудит, ЮНИТИ-ДАНА. - 2012. - 1423 с.

37. Ефремов, А.В., Ефремова, Е.Н. Учетное моделирование и управление издержками при изменении качества продукции пищевой промышленности по системе таргет-костинг и кайдзен костинг [Текст] / А.В. Ефремов, Е.Н. Ефремова // Вестник Института комплексных исследований аридных территорий.- 2016.- Т. 2. № 2 (19).- С. 66-70.

38. Зачем и как использовать визуализацию данных? [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://habrahabr.ru/company/devexpress/blog/240325/> (дата обращения 18.06.2018)

39. Зимакова, Л.А. Характеристика отдельных элементов системы управленческого учета затрат в организациях мясоперерабатывающей отрасли, внедряющих бережливое производство [Текст] / Л.А. Зимакова, Я.Г.

Шьефан//Научные ведомости Белгородского государственного университета. Серия: Экономика. Информатика.- 2017.- Т. 41. № 2 (251).- С. 38-45.

40. Зиятдинова, В.В. Оценка эффективности сбытовой деятельности предприятия [Текст]/ В.В. Зиятдинова, И.А. Кашкирова // Вестник Димитровградского инженерно-технологического института. - 2014. - № 2 (4). - С. 96-105.

41. Иванова, О.Б. Теоретико-методологические подходы к содержанию налогового контроля в рыночной экономике [Текст] / О.Б. Иванова, Т.Р. Казарян // Финансовые исследования. - 2012. - № 1 (34). - С. 75-80.

42. Иман М. Кайдзен:Ключ к успеху японских компаний[Текст] /пер. с англ.-М.:Альпина Паблишер-2016- с.53

43. Инструменты бережливого производства: Мини руководство по внедрению методик бережливого производства [Электронный ресурс] / Вэйдер М. ; Пер. с англ. - 9-е изд. - М. : Альпина Паблишер, 2016. - <http://www.studentlibrary.ru/book/ISBN9785961447934.html>

44. КамАЗ: Трудно поверить, но такое бывает [Текст] // Стандарты и качество. 2015.- № 6.- С. 4-6.

45. Карзаева, Н.Н. Бухгалтерский учет затрат на качество продукции птицефабрик бройлерского направления [Текст] / Н.Н. Карзаева, О.Н. Васильева //Бухучет в сельском хозяйстве.-2013.- № 5.- С. 7-15.

46. Клочков, Ю.П. Бережливое производство:понятия, принципы и механизмы / Ю.П. Клочков // Инженерный вестник Дона. – 2014. – Т. 20. – № 2. – С. 429-437.

47. Ковалевская, А.В. Организация учетно-аналитического обеспечения контроля финансовых результатов в рамках концепции бережливого производства [Текст] / А.В. Ковалевская, Л.А. Зимакова, С.П. Маширова, Г.Б. Дьяченко // Экономика и предпринимательство. - 2016. - № 1. - ч. 2 (66-2). - С. 848-852.

48. Кокс Дж. Новая цель = Velocity : как объединить бережливое производство, шесть сигм и теорию ограничений : пер. с англ. / Кокс Дж., Джейкоб Ди, С. Бергланд. - М. : Манн, Иванов и Фербер, 2015. - 431 с.

49. Кузнецов, К.С. Организация необходимых товарных запасов мегаполиса в условиях срыва внешних поставок[Текст] / К.С. Кузнецов // Вестник научно-исследовательского института железнодорожного транспорта. - 2013. - № 3. - С. 61-63.

50. Кузнецов, Н.В. Оценка эффективности деятельности открытых акционерных обществ на основе показателей стоимости бизнеса / Н.В. Кузнецов // Управление экономическими системами. - 2015. - № 10 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://uecs.ru/uecs-34-342011/item/739-2011-10-31-07-15-18> (Дата обращения: 25.02.2018).

51. Кузнецова, Е.В. Концептуальные решения управления экономическими процессами на базе показателей чистых активов и чистых пассивов [Текст] / Е.В. Кузнецова // Экономический анализ: теория и практика. - 2014.- № - 2. - С. 41-47.

52. Лабынцев, Н.Т. Развитие управленческого учета затрат на контроль качества в системе менеджмента качества [Текст] / Н.Т. Лабынцев // Аудиторские ведомости.-2016.-№5.- С. 29-37.

53. Лайкер, Д. Дао Toyota: 14 принципов менеджмента ведущей компании мира / Джеффри Лайкер; Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 402 с.

54. Лесняк, В.В. Моделирование адаптивной системы учета [Текст] / В.В. Лесняк // Научное обозрение. - 2014. - № 10-2. - С. 561-563.

55. Лытнева, Н.А. Совершенствование методов управления результативностью промышленных предприятий / Н.А. Лытнева // Вестник ОрелГИЭТ. - 2014. - № 3 (29). - С. 92-97.

56. Мирошкина, Н.В. Построение системы стимулирования в консалтинговых предпринимательских структурах на основе

сбалансированной системы показателей [Текст] / Н.В. Мирошкина // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. - 2014. - № 4. - С. 47-53.

57. Монгуш, А.Д. Экологический учет на микроуровне [Текст] / А.Д. Монтуш // Science Time.- 2014.- № 7. -С. 272-278.

58. Нечитайло, А.И. Методология и концепции бухгалтерского учета: учебное пособие [Текст] / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова, А.И. Нечитайло. - Ростов н/Д: Феникс, 2013. - 221 с.

59. Овчаренко П.А. Учет затрат на качество [Текст] / П.А. Овчаренко // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. - 2014.- № 5.- С. 96-97.

60. Оно, Т. Производственная система Тойоты: уходя от массового производства(англ. Production System: Beyond Large-Scale Production, 1988) [Текст] / Т. Оно. - М: Издательство ИКСИ.- 2014.

61. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета [Текст] / В.Ф. Палий. - М: Инфра-М, 2006. - 279 с.

62. Парушина, Н.В., Лытнева, Н.А. Система показателей затрат и финансовых результатов в концепции бережливого учета и менеджмента[Текст]// Фундаментальные исследования. -2016.- № 12-1. -С. 202-206.

63. Пахомов, А.С. Реклассификация статей прочего совокупного дохода и финансового результата в оценочный капитал публичной финансовой отчетности коммерческих предприятий [Текст] / А.С. Пахомов // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. - 2014. - № 12 (72).

64. Перепелица Н.М. Особенности суммированного учета рабочего времени[Текст] / Н.М. Перепелица, Т.А. Старшинова // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Экономика и управление. -2015.- № 2.- С. 200-205.

65. Пономарева Д.И. Оценка конкурентоспособности как функция соответствия потребительских и маркетинговых характеристик ветчины к стоимости [Текст] / Д.И. Пономарева // Технологии и товароведение сельскохозяйственной продукции. - 2016.- №1 (6). - С.17-23.

66. Продажа товаров и услуг по методу бережливого производства [Электронный ресурс] / Джеймс Вумек, Дэниел Джонс - М. : Альпина Паблишер, 2016. - <http://www.studentlibrary.ru/book/ISBN9785961446197.html>

67. Путь Caterpillar: Уроки лидерства, роста и борьбы за стоимость [Электронный ресурс] / Бушар К. - М. : Альпина Паблишер, 2014. - <http://www.studentlibrary.ru/book/ISBN9785961447248.html>

68. Рахматуллин, Ю.Я. Пути совершенствования и проблемы формирования отчета о прибылях и убытках для организации АПК [Текст] / Ю.Я. Рахматуллин // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. - 2013. - № 4 (102). - С. 139-142.

69. Российский статистический ежегодник. 2017: Стат.сб./Росстат. – М., 2018– 397 с. [Электронный ресурс] Режим доступа:http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1135087342078

70. Свод знаний по управлению бизнес-процессами: BPM СВОК 3.0 [Электронный ресурс] / Белайчук А.А., Елифёров В. Г. - М. : Альпина Паблишер, 2016. - <http://www.studentlibrary.ru/book/ISBN9785961454550.html>

71. Синго, С. Быстрая переналадка: революционная технология оптимизации производства(англ. A Revolution in Manufacturing: The Smed System, 1985) [Текст] / С. Синго.- М.: Альпина Бизнес Букс. - 2016. -344с.

72. Система разработки продукции в Toyota: Люди, процессы, технология [Электронный ресурс] / Джеффри Лайкер, Джеймс Морган - М. : Альпина Паблишер, 2016. - <http://www.studentlibrary.ru/book/ISBN9785961405712.html>

73. Соколов, А.Ю., Андриянова, А.В.Контроль затрат на предприятиях, функционирующих на основе принципов бережливого

производства: актуальные вопросы управленческого учета. [Текст]//Экономический вестник Республики Татарстан. -2014.- № 3.- С. 32-38.

74. Степанов, Д. Economic Value Added (EVA) / Д. Степанов // Гаар.ru: теория и практика финансового учета. [Электронный ресурс] // Режим доступа: http://www.gaap.ru/articles/economic_value_added_eva/ (Дата обращения: 23.11.2017).

75. Степанов, Д. Shareholder Value Added (SVA), Cash Flow Return on Investment (CFROI), Cash Value Added (CVA) / Д. Степанов // Гаар.ru: теория и практика финансового учета [Электронный ресурс] // Режим доступа: http://www.gaap.ru/articles/shareholder_value_added_sva_cash_flow_return_on_investment_cfroi_cash_value_added_cva/ (Дата обращения: 23.11.2017).

76. Управление результативностью: Как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами [Электронный ресурс] / Гэри Кокинз - М. : Альпина Паблишер, 2016. - <http://www.studentlibrary.ru/book/ISBN9785961408805.html>

77. Федосенко, Т.В. Раскрытие в финансовой отчетности информации о запасах по российским и международным стандартам [Текст] / Т.В. Федосенко // Современные проблемы науки и образования. - 2015. - № 1. - С. 513-521.

78. Шегурова, В.П. Практика применения системы таргет-костинг в сфере обслуживания в регионе [Текст] / В.П. Шегурова, Е.В. Аниськина // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. - 2014. - № 5-1. - С. 278-281.

79. Широбоков, В.Г. Построение автоматизированной учетно-аналитической системы в агрохолдингах[Текст] / В.Г. Широбоков, О.Н. Колоскова // Вестник АПК Ставрополя. - 2016. - № 1. - С. 189-193.

80. Шулепова, К.С. Модели управленческого учета затрат на качество [Текст] / К.С. Шулепова// Сборник материалов научной конференции: Методология развития региональной системы лесопользования

в республике КОМИ. Сыктывкар: Изд-во Сыктывкарский лесной институт. - 2012.- С. 197-199.

81. Al-Sakini, S. The Effect of Accounting Conservatism and its Impacts on the fair Value of the Corporation: an empirical study on Jordanian Public Joint-stock Industrial Companies [Текст] / S. Al-Sakini, H. Al-Awawdeh // International Journal of Business and Social Science. - 2015. - vol. 6. - no. 7. - P. 229-241.

82. Deming, W. E. Quality, productivity, and competitive position. [Текст] / Deming W. E. // MIT Center for Advanced Engineering, Cambridge.- 1982. -373p.

83. Kabiru D.I. Information technology and accounting information system in the Nigerian banking industry[Текст] / D.I. Kabiru, A.S. Rufai // Asian Economic and Financial Review. - 2014. - 4 (5). - P. 655 - 670.

84. Kuzdowicz, P. Application of cost accounting systems in an enterprise [Текст] / P. Kuzdowicz, D. Kuzdowicz // Management. - 2012. - vol. 16. - no. 2. - P. 175-186.

85. Kwintowski A. Praktyczne odzwierciedlenie wiedzy o kosztach jakości[Текст] / Kwintowski A. // Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach. Administracja i Zarządzanie.- 2013.- vol. 97.- no. 24. -PP.349-359.

86. Mallya, T. Základy strategického řízení a rozhodování [Текст] / T. Mallya // Bases of Strategic Management and Decision Making. - Praha: Grada. - 2007.

87. Shewhart, Walter Andrew. A study of the accelerated motion of small drops through a viscous medium / Walter Andrew Shewhart // Press of the New Era Printing Company.- 1917. - P. 433.

88. Taylor, F. W. / F. W. Taylor, Harper & Brothers // New York.- 1911 г.

89. Upchurch A. Management accounting: principles & practice [Текст] / Upchurch A. // Pearson Education.- 1998. - 720p.

90. Zbyněk, H. Different Perspectives on Business Performance and Impact on Performance System Design [Текст] / H. Zbyněk // European Financial and Accounting Journal. - 2012. - № 2. - P. 56-80.

Приложение 1.

Особенности, влияющие на организацию управленческого учета в
мясоперерабатывающих организациях

Особенность	Характеристика особенности
1	2
Технологические особенности	
Большая материалоемкость отрасли	Средний расход мяса на т варёных колбас составляет 750 кг; на т полукопченых – 900 кг; на тонну ветчины – 1000 кг
Специфика сырья	Особенность сырья и материалов заключается в ее разнообразии – свинина, говядина, баранина, специи, оболочка и др. Сырье для производства конкретного вида продукции потребляется в определенных количествах согласно рецептуре. Перерабатываемая продукция представлена большим количеством половозрастных и технологических групп
Специфика производственного процесса	Особенность процесса производства выражается в том, что каждый продукт вырабатывается при определенных технологических режимах, имеющих свои организационные и технологические приемы. Специфика технологического производства заключается в том, что согласно рецептуре разнообразное количество компонентов сырья и материалов перерабатывают в готовую продукцию, применяя различные методы измельчения, перемешивания, формования, а также термической обработки. Много времени в колбасном производстве уделяется и естественным процессам – посол мяса, осадка колбас, копчение и сушка. Также процесс производства и переработки мясной продукции разделяется на несколько технологических стадий (от заготовки до переработки убойного скота)
Специфика применения средств труда	Данная особенность выражается в том, что для изготовления различных колбас по исходной технологии используют одни и те же машины и аппараты. Из машин разной и одинаковой производительности составляют переменнo-поточные линии, в которых отсутствует синхронизация операций. При этом создание постоянно-поточных линий затруднено из-за необходимости перестраивать режимы работы оборудования на изготовление колбас различного вида

Продолжение таблицы

Общэкономические факторы	
Промежуточный продукт и конечная продукция неоднородны по качеству, назначению, затратам на производство, калькуляционным периодам	Ведет к многономенклатурности объектов калькуляции
Сезонность потребления продукции	Мясоперерабатывающие организации выпускают продукцию в ассортименте, определяемом покупательским спросом, который в отдельные недели и месяцы года имеет существенные отклонения. Например, динамика продаж многих мясокомбинатов отражает зависимость роста объема реализации продукции в период летних отпусков, которая обусловлена наступлением дачного сезона, в то же время в праздничные дни общий объем продаж также увеличивается на 30–40 % по отношению к обычной среднесуточной величине потребления. Из-за колебаний спроса мясоперерабатывающие организации вынуждены иметь постоянную резервную производственную мощность, которая используется в периоды наибольшего спроса. Производственные резервные ресурсы сырья и вспомогательных материалов хранятся в холодильниках в необходимом количестве для обеспечения их ритмичного использования, даже в случае непредвиденного увеличения спроса на выпускаемую продукцию
Высокий уровень конкуренции	На сегодняшний день существует множество мелких и крупных организаций, занимающихся переработкой мяса
Продукция мясоперерабатывающих предприятий имеет ограниченный срок хранения и реализации	Данная особенность обуславливает возникновение убытков

Приложение 2.

Таблица. Структура затрат на приобретение сырья

Этап	Функция	Операции и процедуры	Издержки	
			Руб/кг	В % к итогу
Закупка сырья	Планирование закупок сырья	<ul style="list-style-type: none"> • Определение потребности в сырье • Оценка конъюнктуры рынка сырья • Разработка прогнозов и планов закупок 	0,44	10,6
	Поиск поставщиков	<ul style="list-style-type: none"> • Сбор информации, анализ и оценка потенциальных поставщиков • Выбор поставщиков 	0,31	15,9
	Реализация закупок	<ul style="list-style-type: none"> • Подготовка партии заказа • Контроль поставок 	0,52	18,1
Транспортное обслуживание	Подготовка к отправке	<ul style="list-style-type: none"> • Подготовка транспортной документации, маркировка, погрузка • Выбор транспорта по грузоподъемности, разработка маршрута 	0,47	13,8
	Транспорт	Транспортировка, экспедирование	0,36	9,8
Поступление сырья	Хранение	<ul style="list-style-type: none"> • Приемка и размещение • Органолептический и физико-химический контроль 	0,56	17,3
	Учет и контроль	<ul style="list-style-type: none"> • Учет продукции, инвентаризация • Контроль условий и сроков хранения 	0,49	14,5
Итого			3,15	100

Приложение 3.

Расчет необходимых потребностей в электроэнергии

№ п/п	Показатели	Мощность номинальная о кВт/час	Мощность переменная		Мощность постоянная кВт/час
			кВт/час	Расход эл.энергии на 1 гол. кВт	
	ИТОГО	2094,72	1761,66	26,04	39354,00
1	Производственный участок	283,92	283,92	4,73	0,00
1.1.	База предубойного содержания	12,00	12,00	0,20	0,00
1.2.	Отдел убоя	80,00	80,00	1,33	0,00
1.3.	Первич перераб., отдел субпрод, разделка, обвалка, упаковка	191,92	191,92	3,20	0,00
2	Кишечное отделение	14,00	14,00	0,23	0,00
3	Жировое отделение	45,00	45,00	0,75	0,00
4	Компрессорный цех	1072,00	860,00	14,33	0,00
4,1	Компрессорная аммиачная	1072,00	860,00	14,33	0,00
5	Воздушно-компрессорный цех	95,00	76,00	1,27	0,00
6	Вентиляция	112,80	90,24	1,50	0,00
7	Теплотехнический участок	224,00	193,20	3,22	666,00
7.1.	Повысительная насосная станция	71,00	56,80	0,95	84,00
7.2.	Станция очистки воды	28,00	22,40	0,37	42,00
7.3.	Мех.очистка с воздуходувной	75,00	64,00	1,07	300,00
7.4.	Котельная модульная	50,00	50,00	0,83	240,00
8	Уличное освещение	9,00	9,00	0,00	3240,00
9	КПП	9,00	6,30	0,00	4536,00
10	АБК	230,00	184,00	0,00	30912,00

Приложение 3.

Затраты ветеринарной лаборатории

№	Наименование расходов, работ, услуг	Ед. измер	Потребность в натур.вел.	Цена за ед. (руб.)	Итого плановая потребность, руб
ВСЕГО:					495 799,45
Оборудование, мебель					
1	Ножницы анатомические прямые	шт.	4	259,43	1 037,73
2	Ножницы хирургические	шт.	4	275,00	1 100,00
3	Пинцет хирургический	шт.	4	186,91	747,65
4	Ножи	шт.	30	900,00	27 000,00
5	Мусаты	шт.	5	1 000,00	5 000,00
Итого:					34 885,38
Препараты для изготовления краски для клеймения					
6	Спирт этиловый 95%	л	39	254,40	9 908,42
7	Краска метиленовый фиолетовый.	кг	1	5 280,00	7 128,00
8	Эфир ф.1л.	л	6	456,78	2 740,68
9	Формалин ф 5,2 кг.	л	5	456,78	2 375,25
Итого:					22 152,35
Трихенеллоскопия					
10	Пепсин пищевой свиной ф. 1,0 кг	кг	8	3 050,85	24 406,78
11	Соляная кислота ф.1,2	кг	40	61,53	2 461,02
12	Блендер	шт.	1	1 864,41	1 864,41
13	Часовые стекла	шт.	10	164,33	1 643,29
14	Спирт для обработки рук и оборудования	л	52	254,40	13 228,80
Итого:					43 604,29
Бланочная и печатная продукция					
15	Журнал ветсанэкспертизы мяса и субпродуктов в цехах первичной переработки скота мясокомбината	шт.	2	205	410,17
16	Журнал ветсанэкспертизы мяса и субпродуктов в цехах первичной переработки скота мясокомбината (Форма №36)	шт.	2	205	410,17
17	Журнал учета трихенеллоскопии свиных туш на мясокомбинате	шт.	1	205	205,08
Итого:					1 025,42
Услуги сторонних организаций					
18	ГОСТы на лабораторию	шт.	5	5000	25 000
Итого:					25 000,00
19	Ветсвидетельства форма F4 (в пределах города, района)	шт.	936	57,00	53 352,00
20	Ветсвидетельств форма F 3 (отходы животного происхождения)	шт.	1 140	277,00	315 780,00
Итого:					369 132,00

