

## 08.00.12. – БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА

УДК 657.1  
ББК 65.052.2

**Балашова Наталья Николаевна,**

д. э. н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита  
Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии,  
г. Волгоград,

e-mail: meon\_nauka@mail.ru;

**Макарова Елена Вячеславовна,**

аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита  
Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии,  
г. Волгоград,

e-mail: meon\_nauka@mail.ru

### ВНЕДРЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ В ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ МОЛОКОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

#### INTRIDUCTION OF A MANAGEMENT ACCOUNTING AND CONTROL SYSTEM IN THE OPERATION OF MILK-PROCESSING COMPANIES

*В статье представлены особенности управленческого учета и контроля технологического процесса производства молочных продуктов, рассматривается механизм организации и внедрения системы учетно-контрольного обеспечения управления производством молочной продукции в учетный процесс на основе выделенных автором элементов управления затратами на производство и объектов учета затрат и калькулирования себестоимости молочных продуктов по бизнес-процессам молокоперерабатывающего предприятия. В статье определены контрольные точки по управлению производственными затратами молокоперерабатывающего предприятия, учитывая структуру центров ответственности молокоперерабатывающего предприятия на основе мест возникновения затрат и бизнес-процессов, а также представлены этапы разработки и внедрения системы.*

*The article has provided peculiarities of management accounting and control of technological process of milk products production; the article has reviewed the mechanism of arrangement and introduction of the system of record-keeping and control provision of management of the milk products production into the record-keeping process on the basis of specified by the author elements of management of expenses for production, and the objects of expenses record-keeping and calculation of the cost price of milk products as per business processes at the milk-processing company. The article has determined the control points for the management of production expenses of the milk-processing company with regards to the structure of responsibility accounting of the milk-processing company on the basis of expenses occurrence points and business processes, as well as the stages of development and introduction of the system have been proposed.*

*Ключевые слова: сегменты деятельности предприятия, система управленческого учета молокоперерабатывающего предприятия, учетно-контрольная система управления производством молочной продукции, структура центров ответственности молокоперерабатыва-*

*ющего производства, методы управленческого учета, информационный инструментарий учетно-контрольной системы, бизнес-процесс молочного производства, объекты учета затрат и калькулирования себестоимости молочных продуктов, управление производственными затратами, бизнес-процесс.*

*Keywords: company activity elements, system of management accounting of milk-processing company, record-keeping and control system of management of milk products manufacturing, structure of responsibility accounting of milk-processing production, methods of management accounting, information tools of record-keeping and control system, business-process at milk production, objects of expenses accounting and calculation of the cost price of milk products, management of production expenses, business process.*

Для эффективной разработки и внедрения в производственную деятельность предприятий по переработке молока системы управленческого учета и контроля необходимо определить основные принципы, цели и другие теоретические основы предлагаемой учетно-контрольной системы, необходимо изучить непосредственно процесс управления производством на предприятии в целом, то есть определить его основы, а потом, опираясь на них, сформулировать теоретическую базу для учетно-контрольного механизма.

Учетно-контрольная система является одной из основообразующих подсистем управления. Особенно важным элементом ее функционирования является управленческий учет.

Организация управленческого учета по сегментам деятельности представляет собой подход к учету исполнения показателей с использованием концепции калькулирования по видам деятельности. Учетное отражение затрат по видам деятельности идентифицирует информацию о взаимосвязи между видами произведенной ассортиментной продукции и видами деятельности с целью разработки детальных оценок потребностей в видах

деятельности лежащего в основе производственного плана<sup>1</sup>.

На российских молокоперерабатывающих предприятиях при принятии управленческих решений в основном применяются данные производственного учета. Остальная информация формируется специалистами самостоятельно без применения каких-либо методических разработок, под действием требований, предъявляемых руководством. Таким образом, мы считаем, что сущность управленческого учета затрат на производство молочной продукции представляет собой интегрированную информационно-контрольную подсистему предприятий молочной промышленности, которая систематизирует информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем развития.

Управленческий учет в целом можно представить как синтез управления и учета, дополняя управление, формируя информационный поток для контроля и принятия решения и основываясь на первичных учетных данных. Молочная промышленность в данной ситуации не является исключением, если не сказать больше. Именно данная отрасль в настоящее время подвержена наиболее жесткой конкуренции.

Молокоперерабатывающее предприятие мы считаем сложной организационной структурой с отраслевыми особенностями, которые и оказывают определяющее влияние на методологию и организацию учета производственных затрат. Ввиду многообразия производственных направлений, большого ассортимента выпускаемой продукции выполняемые работы и затраты производятся в разных бизнес-единицах предприятия, что приводит к разграничению затрат по конкретным производственным единицам<sup>2</sup>.

Выбор конкретного содержания элементов системы учетно-контрольного обеспечения обуславливается целью управления. Центральным элементом системы является технологический процесс производства и переработки молока. Для определения содержания системы учетно-контрольного обеспечения управления затратами необходимо определить совокупность целей, задач и методов (рис.1).

Необходимость успешного конкурентирования ставит перед руководителями предприятий задачи усовершенствования многих внутренних процессов, в том числе по снижению себестоимости молочной продукции, осуществления ее производства с большей скоростью и повышения ее качества. В результате чего возникает объективная необходимость формирования системы управленческого учета и контроля на предприятиях молочной промышленности. В рамках данной системы можно решить ряд следующих задач:

1) достижение управляемости основных бизнес-процессов;

- 2) введение строгого и оперативного учета материальных ценностей;
- 3) сокращение издержек производства;
- 4) достижение максимально гибкого производства за счет управления;
- 5) введение системы управления материальными запасами, контроля резервов;
- 6) введение систем управления в процессах заготовки и продаж;
- 7) оперативное управление финансами<sup>3</sup>.



Рис. 1. Элементы управления затратами на производство молочной продукции

В настоящее время одним из резервов роста эффективности управления затратами на производство молочкопродуктов является повышение стабильности производства и, как следствие, сокращение потерь сырья и готовой продукции при обеспечении устойчивого ее качества в течение всего технологического цикла. Мы считаем, что значительно повысить эффективность, рентабельность работы производственной структуры на молокоперерабатывающем предприятии можно не только за счет технического его перевооружения, но и более четкой его организации как системы, т. е. за счет интегрирования существующей технологической цепи в учетно-контрольную систему, основанную на учете затрат, контроле, планировании и бюджетировании. По нашему

<sup>1</sup> См.: Барулина, Е. В. Учет затрат в условиях рынка / Е. В. Барулина // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 4. – С. 24–26; Друри, К. Управленческий и производственный учет: учебник; пер. с англ. / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, .

<sup>2</sup> См.: Бухгалтерский учет / Л. И. Хоружий, Р. Н. Расторгуева, Р. А. Алборов, Л. В. Постникова; под ред. Л. И. Хоружий и Р. Н. Расторгуевой. – М.: КолосС, 2008; Пизенгольд, М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 2. Ч. 2. Бухгалтерский управленческий учет. Ч. 3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник / М. З. Пизенгольд. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006.

<sup>3</sup> См.: Вахрушина, М. А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы / М. А. Вахрушина. – М.: Экономика и жизнь, 2007; Глушков, И. Е. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных, перерабатывающих и агропромышленных предприятиях / И. Е. Глушков. – М.: Финансы и статистика, 2007.

мнению, процесс интеграции является достаточно сложным и длительным процессом, состоящим из нескольких последовательных этапов.

Таблица 1

**Объекты учета затрат и калькулирования себестоимости молочных продуктов по бизнес-процессам молокоперерабатывающего предприятия**

Объекты учета затрат	Объекты калькулирования
Бизнес-процессы по технологическим стадиям производства	Полуфабрикаты и готовая молочная продукция
Первая технологическая стадия производства: Переработка молочного сырья Производство молока	
Очистка сырого молока Фильтрация Сепарирование	Очищенное сырье Сырье разной жирности
Термизация Пастеризация Стерилизация Ультрапастеризация	Обработанное термически сырье (полуфабрикаты)
Созревание Сквашивание Свертывание	Полуфабрикаты (применение ферментных препаратов)
Топление	Полуфабрикаты (технологические характеристики)
Вторая технологическая стадия производства: Изготовление масла	
Преобразование высокожирных сливок	Высокожирные сливки
Сбивание масла Комкование Пластификация	Сливочное масло (готовый продукт)
Третья технологическая стадия производства: Изготовление сыра	
Самопрессование Прессование Плавление Копчение сыров	Полуфабрикаты (Конфигурированное сырье) Сыры, плавленые сыры, сырные продукты (готовый продукт)
Четвертая технологическая стадия производства: Изготовление творога, мороженого, сгущенного молока	
Обогащение Охлаждение Фризерование Концентрирование (сгущение), сушка	Обогащенное молоко, мороженное, сгущенное молоко, сухое (готовый продукт)
Проведение лабораторных исследований по органолептическим и физико-химическим показателям качества готовой продукции (готовый продукт)	
Упаковка, маркировка и хранение (готовый продукт)	

*Первый этап.* В первую очередь необходимы уточнение содержания и последовательности выполнения технологических операций, анализ их технологических параметров, определение и дополнение объектов учета затрат на производство молочной продукции для целей управленческого учета и контроля. В качестве объектов учета и контроля производственных затрат можно применить технологические стадии, переделы и операционные фазы производства, жизненные циклы продукта, бизнес-процессы (табл. 1), структурные подразделения и т. д.

*Второй этап.* Определение инструментов системы учетно-контрольного обеспечения управления производством молочной продукции. Задачами этапа являются описание и анализ существующей информационной системы. Результатом данного этапа являются схемы организационно-управленческой структуры, информационных потоков предприятия, описание системы бухгалтерского учета, основных единиц системы учетно-контрольного обеспечения управления процессом производства молочной продукции (рис. 2).



Рис. 2. Элементы содержания системы учетно-контрольного обеспечения управления производством молочной продукции

*Третий этап.* Целесообразное формирование центров ответственности, как учетно-отчетных единиц, на основе организационно-производственной структуры молокоперерабатывающего предприятия, технологических процессов и мест возникновения затрат.



Рис. 3. Структура центров ответственности молокоперерабатывающего предприятия на основе мест возникновения затрат и бизнес-процессов

Этап является актуальным в связи со сложностью организационных структур, разнообразием типов и видов производств, высоким уровнем концентрации и специализации, а их аналитическая детализация зависит от целесообразности выделения отдельных объектов с точки зрения эффективности использования получаемой информации и трудоемкости учета (рис. 3).

*Четвертый этап.* Построение формализованной системы, способной обеспечить менеджеров необходимой управленческой информацией, то есть интегрирование различных сегментов в одну учетно-контрольную систему управления затратами. Система учетно-контрольного обеспечения управления производственными затратами содержит следующие элементы:

1. Децентрализованные звенья предприятия: центры ответственности, центры возникновения затрат, центры дохода, центры прибыли. Они имеют свое воплощение на основе этапов производства молочной продукции, производственных стадий технологического процесса, места возникновения затрат.

2. Сегменты управления, контроля, прогнозирования и учета деятельности предприятия (технологическое бюро, бухгалтерия, отдел бюджетирования).

Таблица 2

**Информационный инструментарий  
учетно-контрольной системы**

Учетные аспекты	Информационные аспекты
1. Интегрированный план счетов	1. Формальные языки
2. Принципы бухгалтерского компьютерного учета	2. Локальная вычислительная система
3. Учетно-контрольное обеспечение	3. Совместимость компьютерных сетей
4. Система аналитического учета	4. Интегрированная сеть связи
5. Приказ об учетной политике	5. Стандартизация
6. Учетно-коммуникационные технологии	6. Компьютерные программы
7. Сетевая отчетность	7. Средства защиты сети от несанкционированного доступа
8. Оценка ресурсов	8. Электронная подпись
9. Стратегический учет	9. Интерактивное пространство

Вся полученная информация аккумулируется, контролируется, сравнивается с плановыми показателями и передается на следующий уровень.

3. Центр принятия управленческих решений, где находится центральный (главный) компьютер предприятия – сервер, где собирается вся информация о хозяйственной деятельности предприятия и на ее основе принимаются те или иные управленческие решения.

4. Современные компьютерные технологии, обладающие технологией поддержки системы, т. е. в любой период времени возможность подключения и передачи информации на сервер, а также разнообразные схемы передачи информации.

*Пятый этап.* Построение системы внутрипроизводственного контроля. Можно использовать в деятельности молокоперерабатывающего предприятия контрольные точки по управлению производственными затратами предприятия, по которым необходимо осуществлять контрольные мероприятия (табл. 3).

*Шестой этап.* Построение системы управленческой отчетности. В управленческой системе учета и контроля управленческая отчетность подразделений представляет собой обобщенную учетную информацию в объеме, необходимом пользователям для принятия своевременных, обоснованных решений на различных уровнях производственной деятельности. В системе учетно-контрольного обеспечения управленческая отчетность подразделений представляет собой обобщенную учетную информацию об объеме производства молочной продукции по местам возникновения затрат, видам продукции, технологическим процессам для групп пользователей различных уровней и направлений производственной деятельности. Внутренние формы отчетности, порядок их представления по структурным подразделениям, согласно графику документооборота, где закреплены обязанности подразделений на каждой стадии бюджетного процесса.

Таблица 3

**Контрольные точки по управлению производственными затратами  
молокоперерабатывающего предприятия**

Бизнес-процессы	Контроль по технологическим стадиям	Наименование объекта контроля при переработке молока	Контрольные мероприятия	Место контроля затрат
Производство молока	– очистка сырого молока – фильтрация – сепарирование – термизация – пастеризация – стерилизация – ультрапастерилизация – созревание – сквашивание – свертывание – топление – проведение лабораторных исследований – расфасовка – упаковка – маркировка – хранение	Очищенное сырье – молоко разной жирности	Лабораторный анализ сырья жирности Контрольный запуск сырья Контрольное взвешивание Лабораторный анализ готовой продукции Контроль приготовления рецептурной смеси Взвешивание расфасованной продукции Проверка условий хранения продукции	Диетцех
Изготовление масла	– преобразование высокожирных сливок – комкование – пластификация – проведение лабораторных исследований – расфасовка – упаковка – маркировка – хранение	Сливочное масло	Лабораторный анализ сырья жирности Контрольный запуск сырья Контрольное взвешивание Лабораторный анализ готовой продукции Контроль приготовления рецептурной смеси Взвешивание расфасованной продукции Проверка условий хранения продукции	Маслоцех

Бизнес-процессы	Контроль по технологическим стадиям	Наименование объекта контроля при переработке молока	Контрольные мероприятия	Место контроля затрат
Производство сыра	– самопрессование – прессование – плавление – копчение – проведение лабораторных исследований – расфасовка – упаковка – маркировка – хранение	Полуфабрикаты Сыры, сыры плавленные, сырные продукты	Лабораторный анализ сырья жирности Контрольный запуск сырья Контрольное взвешивание Лабораторный анализ готовой продукции Контроль приготовления рецептурной смеси Взвешивание расфасованной продукции Проверка условий хранения продукции	Сырцех
Изготовление сухого молока и сухой сыворотки	– обогащение – охлаждение – фрезерование – концентрирование – проведение лабораторных исследований – расфасовка – упаковка – маркировка – хранение	Сухое молоко Обогащенное молоко, мороженое	Лабораторный анализ сырья жирности Контрольный запуск сырья Контрольное взвешивание Лабораторный анализ готовой продукции Контроль приготовления рецептурной смеси Взвешивание расфасованной продукции Проверка условий хранения продукции	Цех сухих продуктов

Итак, в заключение следует отметить, что создание системы учетно-контрольного обеспечения управления производством молокоперерабатывающих предприятий требует оснащения производственных и управленческих сегментов современными компьютерными технологиями для более эффективного управления технологическим процессом производства молока и молочных продуктов.

Таким образом, повысить эффективность, рентабельность работы производственной структуры на молокоперерабатывающем предприятии можно не только за счет технического его перевооружения, но и более четкой его организации как системы, т. е. за счет интегрирования существующей технологической цепи в учетно-контрольную систему, основанную на учете затрат, контроле, планировании и бюджетировании.

#### ЛИТЕРАТУРА:

1. Балашова, Н. Н. Учет и внутренний контроль дебиторской задолженности в сельскохозяйственных предприятиях в условиях финансового кризиса / Н. Н. Балашова, Т. А. Чекрыгина // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2011. – № 1 (14). – С. 189–196.
2. Барулина, Е. В. Учет затрат в условиях рынка / Е. В. Барулина // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 4. – С. 24–26.
3. Бухгалтерский учет / Л. И. Хоружий, Р. Н. Расторгуева, Р. А. Алборов, Л. В. Постникова; под ред. Л. И. Хоружий и Р. Н. Расторгуевой. – М.: КолосС, 2008. – 511 с.
4. Вахрушина, М. А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы / М. А. Вахрушина. – М.: Экономика и жизнь, 2007. – 192 с.
5. Глушков, И. Е. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных, перерабатывающих и агропромышленных предприятиях / И. Е. Глушков. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 342 с.
6. Друри, К. Управленческий и производственный учет: учебник; пер. с англ. / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
7. Мелихов, В. А. Организация учетно-контрольной системы управления сегментами деятельности перерабатывающих предприятий АПК на основе системы ABC (Activity-Based Costing) / В. А. Мелихов, Е. Ф. Перепелкина // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2011. – № 1 (14). – С. 197–200.
8. Пизенгольц, М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 2. Ч. 2. Бухгалтерский управленческий учет. Ч. 3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник / М. З. Пизенгольц. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 400 с.

#### REFERENCES:

1. Balashova, N. N. Record-keeping and internal control of debt receivables in the agricultural enterprises in the conditions of financial crisis / N. N. Balashova, T. A. Chekrygina // Business. Education. Law. Bulletin of the Volgograd institute of business. – 2011. – # 1 (14). – P. 189–196.

2. Barulina, E. V. Recording of expenses in the conditions of the market / E. V. Barulina // Accounting. – 2006. – # 4. – P. 24–26.
3. Accounting / L. I. Horuzhy, R. N. Rastorguev, R. A. Alborov, L. V. Postnikova; under the editorship of L. I. Horuzhy and R. N. Rastorguevoj. – M.: KolosS, 2008. – 511 p.
4. Vakhrushina, M. A. Internal accounting and reporting. Segment accounting and the reporting. Russian practice: issues and prospects / M. A. Vakhrushina. – M.: Economy and life, 2007. – 192 p.
5. Glushkov, I. E. Record-keeping at the agricultural, processing and agro-industrial enterprises / I. E. Glushkov. – M.: Finance and statistics, 2007. – 342 p.
6. Druri, K. Administrative and production record-keeping: textbook; translation from English / K. Druri. – M.: JUNITI-DANA, 2003. – 1071 p.
7. Melikhov, V. A. Arrangement of a recording and control system of management of activity of the processing enterprises of agrarian and industrial complex on the basis of ABC system (Activity-Based Costing) / V. A. Melikhov, E. F. Perepelkina // Business. Education. Law. Bulletin of the Volgograd institute of business. – 2011. – # 1 (14). – P. 197–200.
8. Pizengolts, M. Z. Record-keeping in agriculture. Vol.2. Part 2. Accounting administrative record-keeping. Part 3. Accounting (financial) reporting: textbook / M. Z. Pizengolts. – 4 edition, revised and amended. – M.: Finance and statistics, 2006. – 400 p.

---

УДК 657.6  
ББК 65.052.80

**Терехина Наталья Васильевна,**  
к. э. н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита  
Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии,  
г. Волгоград,  
e-mail: meon\_nauka@mail.ru;  
**Денисова Татьяна Александровна,**  
аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита  
Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии,  
г. Волгоград,  
e-mail: meon\_nauka@mail.ru

## ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ЦИКЛА МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ

### INFORMATION PROVISION OF INTERNAL CONTROL OF PRODUCTION CYCLE AT MEAT-PROCESSING COMPANY

*В статье рассматривается порядок информационного обеспечения внутреннего контроля производственного цикла на мясоперерабатывающем предприятии, используемые первичные и сводные бухгалтерские документы для учета затрат и выхода продукции основного производства, порядок калькулирования себестоимости выпускаемой мясной продукции и списания калькуляционных разниц, взаимодействие системы внутреннего контроля с отдельными подразделениями мясоперерабатывающего предприятия и пользователями информации при формировании информационных потоков, использование контрольно-аналитической информации в управлении предприятием.*

*The article has reviewed the procedure of information provision of internal control of production cycle at the meat-processing company; the used initial and consolidated accounting documents for the record-keeping of expenses and the output of major production; procedure of calculation of the cost price of produced meat products and the charge-off of calculated differences; interaction of internal control systems with separate divisions of the meat-processing company and the users of information at creation of information flows; the use of control and analytical information in the company management.*

*Ключевые слова: внутренний контроль, контрольно-аналитическая информация, информационные потоки, учет производственного цикла, калькуляция, себестоимость, исключаемые затраты, выпуск готовой продукции, консультирование, отделы управления.*

*Keywords: internal control, control and analytical information, information flows, record-keeping of production cycle, calculation, cost price, excluding expenses, finished products output, consulting, management departments.*

Основным источником информации для внутреннего контроля являются данные бухгалтерского учета. Данный приоритет обусловлен тем, что бухгалтерский учет, функционируя в системе управления и охватывая процессы производства, обращения и распределения продукта, формирует полную информацию о кругообороте средств организации<sup>1</sup>.

Научные исследования показывают, что на долю бухгалтерской информации приходится 70–80 % общего

---

<sup>1</sup> Концевая, С. М. Организация подсистем и оценка эффективности внутрихозяйственного контроля в сельском хозяйстве / С. М. Концевая, С. Р. Концевая // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. – № 5. – С. 51–54.