

УДК 657.454.4:664.6

UDC 657.454.4:664.6

**ПРИМЕНЕНИЕ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА  
ЗАТРАТ В ХЛЕБОПЕКАРНОМ  
ПРОИЗВОДСТВЕ**

**APPLICATION OF CONTROLLING COSTS IN  
BAKERY**

Дегальцева Жанна Владимировна,  
к.э.н., профессор

Degaltseva Zhanna Vladimirovna  
Cand.Econ.Sci., professor

Джамирзова Зарина Нурбиевна  
аспирант  
*Кубанский государственный аграрный  
университет, Краснодар, Россия*

Dzhamirzova Zarina Nurbievna  
postgraduate student  
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

В статье рассматриваются проблемы организации и внедрения инновационного метода учета затрат в хлебобулочном производстве

The article deals with the problems of the organization and implementation of the innovative method of cost accounting in bakery

Ключевые слова: ХЛЕБОБУЛОЧНОЕ  
ПРОИЗВОДСТВО, УЧЕТ, СЕБЕСТОИМОСТЬ,  
ИННОВАЦИИ

Keywords: BAKERY PRODUCTION,  
ACCOUNTING, PRIME COST, INNOVATION

В современных условиях хозяйствования особую актуальность приобретают новые системы контроллинга затрат, создающие информационно-методическую основу принятия оптимальных управленческих решений, что способствует повышению эффективности управления и развитию хозяйствующего субъекта, в условиях динамично изменяющейся внешней среды и постоянно растущей конкуренции участников хлебопекарного производства.

Термин «контроллинг» обозначает концепцию управления, которая синтезирует в себе управленческий учет, планирование, контроль и аналитическую работу. Единого понимания этого термина среди экспертов нет. Специалисты сходятся лишь в том, что отождествлять контроллинг с контролированием нельзя, так как английский глагол «to control» переводится не только как «контролировать», но и как «управлять», «регулировать».

В немецкоязычной бизнес-среде, где, собственно, и зародилась идея контроллинга, он понимается как функция управленческого сервиса - то есть поддержки менеджмента в области стратегического и оперативного управления организацией. Этот сервис включает информационное

обеспечение менеджмента финансовой и нефинансовой информацией и содействие процессу постановки целей и разработки планов и бюджетов. Кроме того, составным элементом контроллинга является собственно контроль - сравнение плановых значений с фактическими и анализ отклонений.

В настоящее время главной причиной интереса к контроллингу - потребность в повышении эффективности деятельности организации за счет поиска внутренних резервов. Когда в организации заканчивается период безудержного роста, наступает время заглянуть «внутрь». В такой ситуации руководители начинают меньше инвестировать в развитие дистрибуции и рекламу и больше - в управленческие технологии. Но есть и иной мотив обращения к контроллингу. Дела у организации идут хорошо, средств хватает - почему бы не обзавестись хорошей системой управленческого учета и бюджетирования.

Основные задачи, которые позволяет решить контроллинг, - это добиться прозрачности бизнеса (показать менеджерам, что происходит в организации), сформировать информационную основу для принятия управленческих решений, разработать цели компании в целом и ее структурных подразделений и обеспечить достижение этих целей.

На сегодняшний день производство хлебобулочных изделий приняло широкие промышленные масштабы.

Сегодня в Краснодарском крае работает около 400 хлебопекарных предприятий, 45 крупных и средних. Все они выпекают традиционный социальный хлеб. Некоторые практически на нем «специализируются», выпуская около 83 % от общего объема продукции. Остальные – более 350 – представители малого бизнеса, которые в целом дополняют палитру кубанского хлеба на прилавках магазинов.

Хлеб и хлебобулочные изделия являются продукцией повседневного спроса, а хлебопекарная отрасль в целом является социально значимой и поддерживается на государственном уровне.

Сейчас в России, и в частности в Краснодарском крае, потребление хлеба неуклонно снижается – примерно на 1-3 % в год. Снижение потребления хлеба связано, прежде всего, с изменением структуры питания и вкусовых предпочтений населения.

Одной из важнейших особенностей хлебопекарных организаций является наличие огромного числа нормативных документов, регламентирующих различные производственные и хозяйственные аспекты их деятельности. Частое обновление этих документов приводит к необходимости постоянного мониторинга законодательного и нормативного обеспечения и приведения бизнес-процессов в соответствие с изменениями регламентирующей базы.

Другая их особенность связана со спецификой производимой продукции, которая имеет ограниченные сроки хранения и реализации. Это приводит к тому, что рынки сбыта организаций ограничиваются теми регионами, где находится производство. В этих условиях огромное значение имеет управление сбытом производимой продукции, включающее взаимодействие с торговыми посредниками, развитие и поддержание собственных сбытовых и торговых сетей, совершенствование процессов товародвижения. С другой стороны, отраслевая наука активно разрабатывает технологии, позволяющие значительно увеличить сроки хранения хлебопекарной продукции. Что способствует расширению рынков сбыта и увеличению эффективности производства за счёт снижения потерь от нереализованной продукции.

Третья особенность хлебопекарных организаций - высокая зависимость от поставщиков сырья, поскольку соответствующая статья затрат занимает значительную долю в себестоимости хлебобулочных

изделий. Следовательно, необходимо налаживать тесные контакты с поставщиками, используя различные механизмы, в том числе работу на давальческом сырье и участие в создании крупных диверсифицированных компаний, деятельность которых охватывает все стадии от производства зерна до выпуска готовой продукции.

Одной из первоочередных функций контроллинга – поддержка управления инновационной деятельностью, направленной на создание нового или усовершенствованного продукта и организацию его производства. А значит для реализации всего потенциала необходимо активное развитие инновационных процессов в организациях отрасли, способствовать чему и должны системы контроллинга, выполняя функции информационной поддержки и координации инновационной деятельности.

Существуют различные методы разработки и внедрения контроллинга, в той или иной степени, позволяющие учесть выявленные особенности систем контроллинга хлебопекарных организаций. Один из них предполагает использование в качестве системы ключевых показателей контроллинга сбалансированную систему показателей (ССП), состоящую из данных, которые характеризуют деятельность организации по четырём основным областям: внутренняя, клиентская, обучение и рост, финансовая. Один из недостатков СПП с точки зрения использования в системе контроллинга – отсутствие возможности построения на ее основе системы динамического контроллинга.

Внедрение системы контроллинга в хлебопекарных организациях происходит по трем направлениям:

- подготовительный этап (изучение текущего состояния предприятия, экспресс-анализ);
- этап внедрения контроллинга;
- этап автоматизации (в случае необходимости).

В свою очередь второй этап представляет собой следующие четыре направления:

- изменения в системе управления;
- изменения в организационной структуре;
- информационные потоки в системе организации;
- персонал и возможные проблемы.

В зависимости от того, кто будет представлять службу контроллинга в организации и кто будет организовывать ее внедрение, будет происходить и подготовительный этап. Если таковым будет являться действительный руководитель организации, который осведомлен о состоянии организации, о том, как работают подразделения хозяйствующего субъекта, кто собирает и представляет оперативную информацию, какие документы, в какие сроки и для кого подготавливаются, как обстоят дела с издержками и кто анализирует и контролирует все возникающие отклонения, составлен ли бюджет и как осуществляется контроль за его исполнением, то в этом случае многие этапы предлагаемого экспресс-анализа просто не будут представлять необходимости. Если это будет производиться для сторонней организации, о процессе и номенклатуре производства, о конкурентах и проблемах сбыта которой ничего неизвестно, то пошаговое выполнение данной схемы может дать действенные плоды.

Этап внедрения системы контроллинга начинается с детальной проработки всех основных моментов контроллинга. На данном этапе в организации создается отдел контроллинга, либо привлекают опытных и обученных сотрудников организации к ведению данной работы.

При внедрении системы контроллинга в процессе управления организацией уделяется внимание следующим направлениям:

- внедрению центров ответственности;

Для принятия управленческих решений существует объективная

необходимость организации в рамках системы контроллинга специального управленческого учета. Каким образом он будет реализован, зависит от особенностей организации и потребностей руководителя.

В различных странах нет единого подхода к вопросу системы структурной организации контроллинга на практике. В США в большинстве случаев контроллер - это коммерческий директор организации или главный экономист.

В крупных организациях для эффективной работы и четкого определения ответственности контроллеров необходимо создать специальное структурное подразделение - службу контроллинга. Служба контроллинга входит наряду с бухгалтерией, финансовым отделом, планово-экономическим отделом в состав финансово-экономических служб организации.

Самым популярным инструментом контроллинга является система Balanced Scorecard, которая позволяет, во-первых, конкретизировать стратегию на верхнем уровне (разработать систему стратегических целей с показателями и мероприятиями, позволяющими достичь этих целей), а во-вторых, довести ее до сотрудников.

Основные инструменты контроллинга:

- управленческий учет;
- бюджетирование
- расчет затрат по процессам (Activity Based Costing);
- расчет целевых затрат (Target Costing);
- расчет затрат по жизненному циклу продукта (Life Cycle Costing);
- сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard);
- составление отчетности по международным стандартам финансовой отчетности.

Основной функцией контроллинга в организации является анализ и управление затратами и прибылью, служба контроллинга должна иметь

возможность получать всю необходимую ей информацию и претворять ее в рекомендации для принятия управленческих решений высшими руководителями организации.

При создании службы контроллинга в хлебопекарных организациях необходимо учитывать следующие основные требования:

- служба контроллинга должна иметь возможность получать необходимую ей информацию из бухгалтерии, финансового отдела, планово-экономического отдела, службы сбыта и службы материально-технического снабжения;

- служба контроллинга должна иметь возможность и полномочия организовывать с помощью других экономических служб сбор дополнительной информации, требуемой ей для анализа и выводов, но не содержащейся в существующих документах финансово-экономических служб;

- служба контроллинга должна иметь возможность внедрять новые процедуры сбора аналитической информации на постоянной основе. Вопрос о выплате компенсации сотрудникам других служб за увеличение нагрузки должны решать руководители, для которых предназначена информация службы контроллинга;

- служба контроллинга должна иметь возможность быстро доводить информацию до сведения высшего руководства организации.

В службе контроллинга, состоящей из 3-4 сотрудников (контроллеров), у каждого есть свои должностные обязанности, и в то же время должен соблюдаться командный принцип работы, когда какое-то крупное аналитическое задание сотрудники службы контроллинга выполняют все вместе.

Опыт внедрения контроллинга в отдельных российских организациях показывает, что рациональным является следующий состав службы контроллинга: начальник службы контроллинга; контроллер-

куратор цехов; контроллер-специалист по управленческому учету; контроллер-специалист по информационным системам (рисунок 1).



Рисунок 1 - Информационные потоки в системе контроллинга в хлебопекарных организациях

Особо следует выделить систему информационных потоков, как основной процесс преобразования информации.

Управленческое воздействие является информацией особого рода. Информационная поддержка системы управления способствует функционированию слаженных системы информационных потоков в хозяйствующих субъектах. Контроллинг является поставщиком информации, необходимой для функционирования системы управления в организации.

Система сбора контроллинговой информации опирается на существующую систему информационных потоков. Например, если необходимо собирать данные по затратам цехов еженедельно (а затем и ежедневно), но согласно заведенному порядку заборные карты по материалам попадают к экономисту раз в месяц, то скорее всего задача не будет решена. Таким образом, в данном примере службе контроллинга не удастся построить свою подсистему сбора информации без учета работы остальных информационных потоков в организации. Поэтому система информационных потоков контроллинга должна быть органично встроена

в общую систему информационных потоков организации, в противном случае произойдет отторжение сотрудниками организации навязанной им системы контроллинга, а как известно, если множество людей что-то отвергает, внедрить это практически невозможно.

Контроллинг является довольно новым явлением в организации.

При внедрении данной системы необходимо в организации разработать стабильно работающую систему, следует проанализировать трудности, которые могут возникнуть, их причины и средства, позволяющие им противостоять. Основные факторы, влияющие на скорость внедрения системы контроллинга приведены в таблице 1.

Таблица 1 - Преимущества и недостатки системы контроллинга затрат

Фактор, влияющий на скорость внедрения	Преимущества контроллинга	Недостатки контроллинга
Эффект от внедрения: - экономический  - социальный	Повышение прибыльности и гибкости организации в краткосрочном и долгосрочном периодах	Несовершенство существующих методов анализа
	Новая возможность быстрого передвижения по службе вследствие создания отдела контроллинга	Угроза статусу групп (бухгалтерии, планового отдела и т. д.) и лиц (руководителей отделов).
Совместимость: - с корпоративной культурой - с методами информационного обеспечения управления	Зависит от организации	В среднем не высокая совместимость с корпоративной культурой
		Низкая совместимость с традиционными системами информационного обеспечения
Сложность нововведения	Простота моделей	Усложнение по сравнению с традиционными методиками; необходимость дополнительного обучения
Делимость нововведения, возможность проведения эксперимента	Возможность начать с внедрения в одном подразделении, чтобы затем распределить опыт на всю организацию	Полный эффект наблюдается только после внедрения на всей организации в целом
Наглядность	Первые результаты сразу видны руководителю	Полный результат появляется нескоро

В процессе объяснения методов и инструментов контроллинга уделяется особое внимание опыту известных западных и российских фирм, успешно использующих контроллинг в своей каждодневной работе.

В кризисной ситуации внедрение новых методов контроллинга может оказаться важным для выживания организации.

Создание так называемых «стратегических карт», включающих в себя цели, показатели и мероприятия не только для топ-менеджеров, но и для менеджеров отдельных структурных подразделений организации, обеспечивает связь стратегии с ежедневной оперативной деятельностью сотрудников низовых уровней.

Такие инструменты, как расчет затрат по процессам, стоимостный анализ и бюджетирование, позволяют управлять расходами на заработную плату, командировки и повышение квалификации персонала, автоматизацию производства, маркетинг и сбыт и т. п.

Контроллинг связан с процессно-ориентированным подходом к управлению организацией, активно обсуждаемым в последние годы. Контроллер принимает участие в оптимизации бизнес-процессов, в построении процессно-ориентированной организационной структуры, используя метод расчета затрат по процессам.

Для этих целей необходимо применить на практике метод полного распределения затрат - применить систему для отнесения всех доходов и понесенных затрат на заказ или компонент напрямую или с использованием коэффициентов распределения.

Применение данного метода позволяет сравнивать стоимость видов работ между цехами и организациями, ставить вопросы для принятия решений по кооперации и капитальным вложениям. Полное распределение затрат позволяет в текущем режиме выделять руководителям участки для повышения конкурентоспособности (таблица 2).

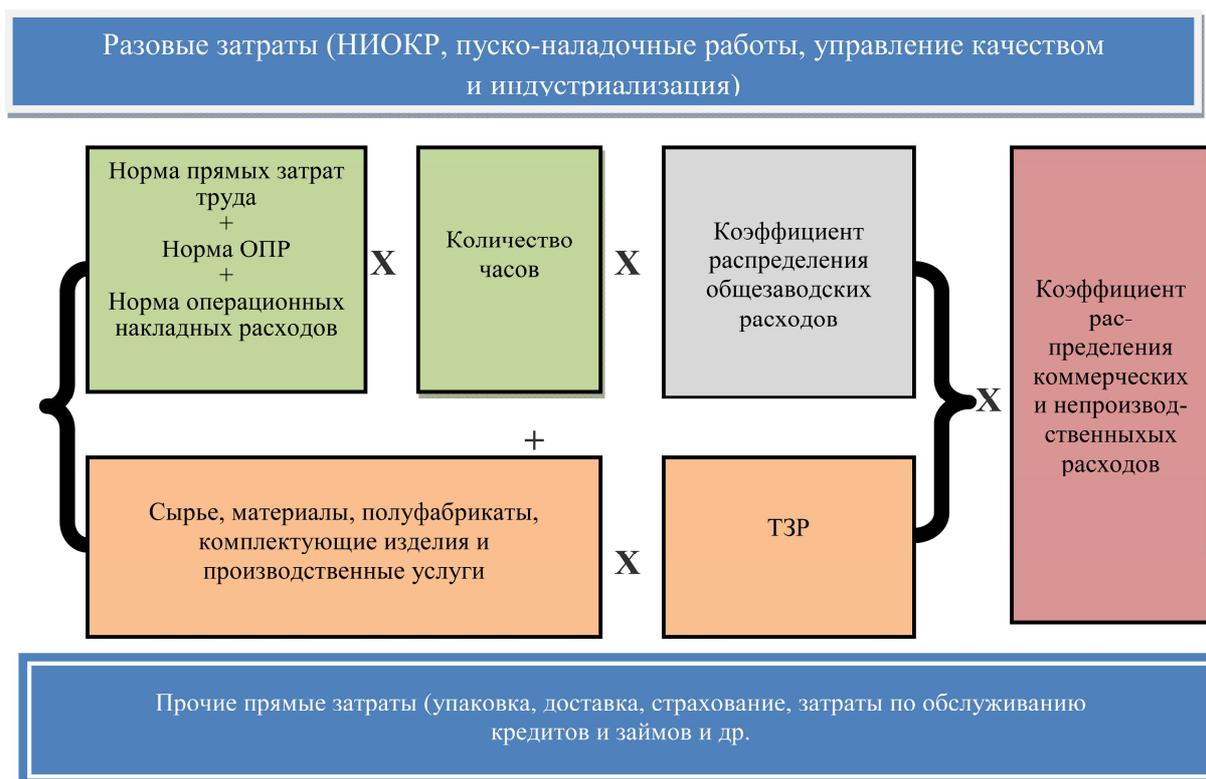


Рисунок 2 - Метод полного распределения затрат

А руководителям проектов, снабженцам, технологам - направление оптимизации технологии и удешевления продукции.

Технология производства хлеба состоит из нескольких основных этапов – приготовление теста, формование, выпечка и подготовка к продаже. Первый этап технологии производства и продажи хлеба – приготовление теста начинается с подготовки ингредиентов. Как и при приготовлении хлеба в домашних условиях, мука просеивается, сухие дрожжи смешиваются с теплой водой. Нужно по технологии количество соли и сахара разводятся водой. Все ингредиенты подаются в емкость для замеса по специальным трубам, и происходит это автоматизировано.

После процесса замешивания, тесто оставляют на время для вызревания. Дрожжи – это микроорганизмы, которые, в процессе своей жизнедеятельности, поглощают кислород, выделяют углекислый газ и, тем самым, наполняют тесто пузырьками воздуха. Вот почему тесто становится воздушным и объемным.

Таблица 2 - Виды работ, выполненные производственными цехами

Цеха основного производства	Виды работ				
	Заготовка ингредиентов	Приготовление теста	Формование	Выпечка	Подготовка к продаже
Служба заготовки сырья	+				
Замесочный цех		+			
Цех формовки хлеба			+		
Цех выпечки хлеба				+	
Цех упаковки и сбыта готовой продукции					+

На современном производстве контроль чистоты выполнения процессов отслеживается при помощи видеокамер. Если на любом этапе производства хлеба будут замечены посторонние предметы или вещества в емкостях с тестом, то вся партия будет изъята из производства.

После того как тесто обрело нужный объем и вкус, оно отправляется в цех по производству хлеба, где пекут хлеб. По современной технологии производства хлеба, происходит это этажом ниже. Чан (дежа) с массой транспортируется к специальному отверстию в полу, представляющее собой трубу с решетками из металлических прутьев, опрокидывается. Масса, проходя через решетки, освобождается от излишков углекислого газа и попадает в емкость машины, которая делит тесто на порционные куски. Прокатившись по спиральному желобу, куски обретают форму шара. Эти шары могут стать булками подового хлеба. Если придать им продолговатую форму на другом приспособлении, то получатся батоны. Если уложить порционные куски в формы, то получим формовой хлеб. Все

зависит от того, какова технология производства хлеба, и какова рецептура.

Следующий этап производства хлеба, предусмотренный технологией, это выпекание. Происходит это в специальных печах, в которых хлеб печется в движении. Заготовки хлеба на транспортерах прокатываются через печь в течение определенного времени и запекаются. Для каждого сорта хлеба технологией предусмотрен свой режим выпекания. Так, например, батоны пекутся в три этапа. Сначала батон пропекается снаружи. Затем на нем делают надрезы, чтобы выпустить накопившуюся внутри, углекислоту. В следующей печи, погорячее, пропекают батон изнутри. Затем, для того, чтобы корочка батона покрылась ровным загаром, снова пекут батоны при умеренном жаре. Все три этапа занимают 20-25 минут.

Выпечка – это не последний этап производства хлеба. Технология предусматривает остывание хлеба в определенных условиях и упаковку. Хлеб не должен потерять вкус и красивый внешний вид при транспортировке. Чтобы хлеб не черствел, его упаковывают.

Штучный хлеб отпускается в торговую сеть еще горячим, после его приемки отделом технического контроля, отбора образцов для анализа и укладки в контейнеры. Весовой хлеб можно отгружать лишь после полного охлаждения, т. к. усушка изделий идет за счет поставщика. При отправке в торговую сеть каждая партия хлеба и хлебобулочных изделий сопровождается документами, в которых указывается дата и время выхода изделия из печи и соответствие изделий требованиям стандарта. Поставщик должен гарантировать соответствие качества данного изделия требованиям стандартов.

Как видим технология производства хлеба – основа организации производственного учета затрат и осуществления контроля за их уровнем.

Технология полного распределения затрат уже зарекомендовала себя как выгодное решение в условиях производства в странах Европы.

Контроллинг - это комплексная система управления организацией, направленная на координацию взаимодействия систем менеджмента и контроля за их эффективностью. Основная задача контроллинга – обеспечивать информационно-аналитическую поддержку процессов принятия решений специалистов и руководителей, то есть поддерживать сбор и обмен информацией о выполнении компанией своих задач. Себестоимость производства – составляющая продуктового контроллинга.

Именно продуктовый контроллинг, опираясь на знания целевой себестоимости каждого компонента и производственных операций, располагая достигнутыми достоверными и понятными всем данными по структуре затрат хлебопекарных организаций, используя планы мероприятий по сокращению себестоимости, гарантирует, что каждый продукт принесет ожидаемую от него прибыль.

Для создания эффективной системы контроллинга необходимо:

- ускорить и унифицировать расчеты себестоимости;
- сделать калькуляции понятными для всех подразделений;
- провести сравнение стоимости операций хлебопекарными организациями между собой и рынком, выделить лучшие практики и создать мероприятия по повышению эффективности;
- создать систему целевой себестоимости для вновь разрабатываемых продуктов;
- расширить возможности внутрихолдинговой кооперации;
- обеспечить информационную поддержку техническим и коммерческим специалистам;
- создать систему управления поставщиками;
- подготовить базис для внедрения других инструментов системы управления затратами.

Широкому распространению контроллинга в России препятствует популярность холдинговых структур. Особенности контроллинга в таких организациях связаны с необходимостью учитывать специфику нескольких отраслей одновременно. Контроллинг в холдинговых структурах, как правило, включает анализ системы внутренних (трансферных) цен и работы холдингового казначейства, которое предоставляет капитал в пользование бизнес-единицам компании за определенную плату. Помимо платного капитала управляющая компания может предоставлять бизнес-единицам определенные услуги (учет, планирование, IT-поддержку, юридическое обеспечение), которые также не являются для бизнес-единиц бесплатными.

### Библиографический список:

1. Дегальцева Ж. В. Развитие методологии управленческого учета / Ж. В. Дегальцева // Труды Кубанского государственного аграрного университета. - 2013. - Т. 1. - № 40. - С. 44-49.
2. Королева, Л. П. Оценка эффективности контроллинга / Л. П. Королева // Управленческий учет. - 2007. - № 1. - С. 15-17.
3. Попанин, А. А. Контроллинг на промышленном предприятии: особенности процедуры внедрения / А. А. Попанин // Менеджмент в России и за рубежом. -2003. - № 2.
4. Толкач, В. Контроллинг - немецкая идея, получившая международное признание / В. Толкач // Управление производством. – 2011. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.up-pro.ru/library/management\\_accounting/controlling/kontrolling-tolkach.html](http://www.up-pro.ru/library/management_accounting/controlling/kontrolling-tolkach.html).

### References

1. Degal'ceva Zh. V. Razvitie metodologii upravlencheskogo ucheta / Zh. V. Degal'ceva // Trudy Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. - 2013. - T. 1. - № 40. - S. 44-49.
2. Koroleva, L. P. Ocenka jeffektivnosti kontrollinga / L. P. Koroleva // Upravlencheskij uchet. - 2007. - № 1. - S. 15-17.
3. Popanin, A. A. Kontrolling na promyshlennom predpriyatii: osobennosti procedury vnedrenija / A. A. Popanin // Menedzhment v Rossii i za rubezhom. -2003. - № 2.
4. Tolkach, V. Kontrolling - nemeckaja ideja, poluchivshaja mezhdunarodnoe priznanie / V. Tolkach // Upravlenie proizvodstvom. – 2011. [Elektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: [http://www.up-pro.ru/library/management\\_accounting/controlling/kontrolling-tolkach.html](http://www.up-pro.ru/library/management_accounting/controlling/kontrolling-tolkach.html).