

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего
образования
«Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова»

На правах рукописи

Пермитина Людмила Викторовна

**Совершенствование производственного учета и контроля расходов в
промышленных организациях на основе концепции устойчивого развития**

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель –
доктор экономических наук, профессор
Казакова Наталия Александровна

Москва – 2022

Оглавление

Введение.....	4
Глава 1 Совершенствование теоретических основ производственного учета и контроля на основе концепции устойчивого развития.....	13
1.1 Научно-практические предпосылки для развития производственного учета на основе российского и зарубежного опыта.....	13
1.2 Особенности промышленного производства как навигатор для совершенствования производственного учета на основе концепции устойчивого развития.....	24
1.3 Организация производственного учета и внутреннего контроля расходов на основе концепции устойчивого развития.....	36
Глава 2 Методическое обеспечение производственного учета и контроля расходов в промышленных организациях на основе концепции устойчивого развития.....	52
2.1 Бюджетирование оптимальных расходов	52
2.2 Методический подход к учету расходов и калькулированию себестоимости продукции на основе достижения оптимальной себестоимости.....	66
2.3 Методика анализа в системе производственного учета на основе устойчивого развития	75
Глава 3 Разработка модели внутреннего контроля, ориентированной на управление ESG-рисками промышленных организаций.....	89
3.1 Методика организации внутреннего контроля за расходами, связанными с реализацией ESG-стратегии.....	89
3.2 Разработка стандарта контроля ESG-расходов с учетом двухуровневого подхода.....	102
3.3 Результаты апробации авторской модели производственного	

учета и контроля расходов, ориентированной на управление ESG- рисками промышленных организаций.....	113
Заключение.....	118
Список сокращений и условных обозначений	123
Список литературы.....	125
Приложение А (справочное). Сущность производственного учета.....	151
Приложение Б (справочное). Этапы развития производственного учета в России.....	153
Приложение В (справочное). Различные подходы к пониманию общего и различий в понятиях расходов и затрат.....	155
Приложение Г (обязательное). Примерный перечень контролируемых показателей расходов.....	156
Приложение Д (обязательное). Паспорт показателей ССП.....	157
Приложение Е (обязательное). Декомпозиция стратегических целей промышленной организации.....	160
Приложение Ж (обязательное). Состав бюджетов оптимальных расходов..	165
Приложение И (обязательное). Регламент производственного учета ESG-расходов.....	166
Приложение К (обязательное). Карточка кайдзен-задачи по производству продукции.....	181
Приложение Л (обязательное). Стандарт внутреннего контроля ESG-расходов.....	182

Введение

Актуальность темы исследования.

В условиях глобализации внедрения концепции и принципов устойчивого развития в российской экономике стоит приоритетная задача перехода промышленных организаций, оказывающих негативное воздействие на окружающую среду, на риск-ориентированное управление. Одним из инструментов повышения прозрачности и достоверности информации о деятельности промышленной организации является производственный учет, в том числе расходов на производство продукции в разрезе новой учетной классификации, позволяющей агрегировать экономические, экологические и социальные показатели – индикаторы устойчивого развития, что в свою очередь, требует формирования нового подхода к организации производственного учета, основанного на идентификации рисков экологического, социального и корпоративного управления (ESG-рисков) и использовании прогрессивных методов учета расходов и калькулирования себестоимости продукции на разных этапах жизненного цикла продукта.

В условиях современного развития экономики одной из приоритетных отраслей промышленности Российской Федерации является радиоэлектронная промышленность (РЭП), где наибольшая доля расходов приходится на предпроизводственный этап, включающий разработку новых видов продукции. Кроме того, усиливаются требования ключевых стейкхолдеров, прежде всего, государства и инвесторов, к формированию информативных публичных годовых отчетов, раскрывающих показатели производственной и экологической безопасности деятельности промышленных организаций, а также участия публичных компаний в рейтингах по раскрытию показателей ESG-рисков.

Интенсивное развитие электронной промышленности приводит к возрастанию их вредного воздействия на окружающую среду. По данным Росстата, темпы изменения выбросов загрязняющих атмосферу веществ

организациями отрасли в 2020 году по сравнению с 2016 годом составляют 115,56 %. Влияние РЭП на окружающую среду возрастает, в результате проблемы обеспечения устойчивого развития промышленных организаций приобретают все большую значимость, так как определяют условия обеспечения финансовой и экономической безопасности. Ограниченность и растущая стоимость ресурсов, усиливающие требования экологического законодательства, рост конкуренции среди промышленных организаций, внедряющих концепцию устойчивого развития в свою деятельность приводят к необходимости совершенствования производственного учета.

Разработка новой модели производственного учета, позволяющей проводить диагностику, анализ, контроль и своевременное управления рисками, связанными с оптимизацией экологических, социальных и экономических расходов на различных стадиях жизненного цикла продукции, будет способствовать предсказуемому, более устойчивому развитию промышленных организаций в интересах ключевых стейкхолдеров, что обусловило высокую актуальность диссертационного исследования.

Степень разработанности проблемы.

При проведении исследования были использованы научные работы ученых в различных областях экономических наук:

– в области теории и практики производственного и управленческого учета: О.И.Авериной, М.А.Вахрушиной, К.Друри, А.Т.Исхакова, Т.П.Карповой, Л.И.Ким, В.Э.Керимова, Е.И.Костюковой, Т.Б.Кувалдиной, А.Х.Курмановой, И.П.Курочкиной, Н.А.Лытневой, Е.А.Мизиковского, В.В.Панкова, И.П.Фировой, Ч.Хорнгрен, Л.И.Хоружий, Л.А.Чайковской и др.;

– в области методологии контроля и аналитических методов диагностики рисков: Т.Н.Агаповой, С.В.Банка, Н.Г.Белова, И.Н.Богатой, В.А.Будасовой, М.А.Войкок, Л.И.Григорьевой, Г.Н.Дудукаловой, Е.В.Заровой, Н.А.Казаковой, Ж.А.Кеворковой, В.Б.Малицкой, В.А.Маняевой, М.В.Мельник, Ю.Г.Мишучковой, Н.С.Пласковой, Е.А.Федченко, Е.М.Хитровой и др.;

– в области совершенствования нефинансовой отчетности, в том числе в

области устойчивого развития: М.М.Алешина, М.М. Басовой, А.А.Борисюк, И.А.Дубровина, Н.Н.Ильшевой, Р.Г.Каспиной, Р.Ю.Капкова, В.Г.Когденко, И.А.Лисовской, О.А.Наумовой, И.В.Сафоновой, С.Х.Хомутовой и др.

При всем многообразии проводимых научных исследований в области устойчивого развития проблемы методологии внутреннего контроля расходов промышленных организаций на основе концепции устойчивого развития изучены не достаточно. Отмечая значимость научных результатов, полученных данными авторами, считаем, что вопросы организации системы производственного учета и контроля расходов, обеспечивающие возможность оптимизации расходов на всех стадиях жизненного цикла продукта, в настоящее время изучены недостаточно. Мало исследованными остаются также вопросы системного исследования производственного учета и контроля расходов на организациях радиоэлектронной промышленности.

Необходимость дальнейшей теоретической и методической проработки проблем повышения эффективности организации производственного учета и контроля расходов в промышленных организациях и их большая научно-практическая значимость в современных условиях обусловили выбор темы диссертации, постановку цели, задач, логику и структуру исследования.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенной в паспорте специальностей Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации по специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика в рамках Паспорта научных специальностей Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации.

Объектом исследования являются организации радиоэлектронной промышленности.

Предметом исследования является система производственного учета и контроля расходов, концепции, методы и методики управленческого учета, отчетность в области устойчивого развития, стандарты и лучшие учетно-контрольные российские и зарубежные практики.

Целью диссертационной работы является совершенствование производственного учета и контроля расходов, позволяющее формировать релевантную информацию о рисках устойчивого развития в промышленных организациях в интересах ключевых заинтересованных сторон.

Для достижения этой цели поставлены следующие **задачи**:

- проанализировать и критически оценить особенности различных этапов развития производственного учета в России и за рубежом;
- выявить значимые тенденции, влияющие на организацию производственного учета в аспекте концепции устойчивого развития и обосновать концептуальные положения системы производственного учета на промышленных организациях в современных реалиях;
- разработать методическое обеспечение производственного учета на основе концепции устойчивого развития;
- сформировать методику внутреннего контроля расходов на основе концепции устойчивого развития;
- разработать методику анализа обоснованности и достижения целевых показателей расходов, а также уровня устойчивого развития промышленной организации.

Теоретическую и методологическую основу исследования составляют труды ведущих ученых в области управленческого и производственного учета, контроля и отчетности, законодательные и нормативные акты Российской Федерации по вопросам регулирования деятельности промышленных организаций, бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения; материалов научных и научно-практических конференций, а также другие источники; изучен зарубежный опыт организации учета в производственных системах.

Методологической основой диссертационной работы являются общенаучные методы познания экономических явлений и процессов в непрерывном их развитии и взаимосвязи. Решение задач, поставленных в диссертации, обусловило применение методов логического анализа; исторического анализа; экспертных оценок; научной абстракции, индукции,

дедукции; научного познания экономических явлений; группировки и сравнения; синтеза; графического метода; финансового анализа.

Информационной базой исследования послужили законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации по вопросам регулирования деятельности субъектов хозяйствования, финансовая отчетность российских компаний, официальные данные Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации, система профессионального анализа рынков и компаний «СПАРК», государственный информационный ресурс бухгалтерской отчетности «ГИР БО», теоретические и методические рекомендации отечественных и зарубежных ученых по проведению оценки устойчивости (аналитические, информационные материалы и математические модели), материалы профильных периодических и монографических изданий.

Научная новизна исследования состоит в совершенствовании теоретических положений и разработке методического инструментария производственного учета и контроля расходов, аккумулированных по влиянию результатов деятельности промышленных организаций на риски их устойчивого развития, что обеспечивает информационные запросы ключевых стейкхолдеров о раскрытии рисков устойчивого развития промышленных организаций.

Наиболее значимые результаты диссертационной работы, содержащие элементы научной новизны, отражены в следующих положениях, выносимых на защиту:

– проведен ретроспективный анализ историко-логических этапов становления производственного учета в отечественной и зарубежной практике, позволяющий обосновать закономерности развития учетной среды в соответствии с современными экономическими реалиями, со складывающейся парадигмой учета в аспекте концепции устойчивого развития. Обоснована концепция производственного учета как регулярного процесса сбора, регистрации, обобщения и использования данных о расходах, направленного на регулирование уровня расходов до оптимальных значений целевых показателей, и организованного с учетом особенностей промышленного производства,

ориентированного на устойчивое развитие;

– разработана теоретическая основа производственного учета промышленной организации, которая в отличие от существующей, нацелена на оптимизацию расходов в зависимости от стадии жизненного цикла продукции и базируется на выборе и интеграции прогрессивных методов учета расходов и калькулирования себестоимости продукции, что позволяет повысить достоверность информационной базы управленческих решений и достичь целевой себестоимости продукции по сформированной рынком цене;

– сформирована система производственного учета промышленной организации, ориентированная на концепцию устойчивого развития и управление ESG-рисками, на основе классификации расходов по влиянию результатов деятельности организации на экономические (рост экономической стоимости), экологические (обеспечение экологической безопасности) и социальные показатели (обеспечение безопасности труда, здоровья и социального благосостояния). Сформированная система производственного учета включает следующие компоненты: бюджетирование, как поэтапный процесс бюджетного планирования оптимальных расходов и себестоимости продукции, обеспечивающий логическую последовательность действий и процедур оптимизации показателей до их оптимального уровня на основе системы сбалансированных показателей; усовершенствованный план счетов, предусматривающий обособленный учет отклонений фактических расходов от бюджетного уровня по каждому элементу и статье, обеспечивающий их контроль, а также гибкую и оперативную оптимизацию; методику анализа обоснованности и достижения целевых показателей расходов, а также уровня устойчивого развития промышленной организации, что позволит повысить качество информационной базы для принятия управленческих решений по оптимизации себестоимости в зависимости от стадии жизненного цикла продукции и достижения целевых показателей;

– разработана методика внутреннего контроля расходов по стадиям жизненного цикла продукции, обеспечивающая проверку соотношения

фактического уровня расходов с бюджетными показателями, что позволяет минимизировать риски оптимизации расходов и не достижения целевых показателей;

– сформирована модель корпоративной производственной отчетности, которая представляет собой систему взаимосвязанных отчетов о расходах на производство продукции, обеспечивающая заинтересованных пользователей релевантной детализированной информацией о ESG-рисках промышленной организации для принятия экономически целесообразных решений.

Теоретическая значимость результатов исследования заключается в совершенствовании концептуальных положений производственного учета и внутреннего контроля для целей формирования релевантной корпоративной отчетности в области устойчивого развития промышленных организаций.

Практическая значимость результатов исследования состоит в формировании новой модели производственного учета, позволяющей увязать тактические и стратегические задачи устойчивого развития промышленной организации, связанные с оптимизацией и контролем расходов на всех этапах жизненного цикла продукции, ориентируясь на принципы устойчивого развития и обеспечение требований ключевых стейкхолдеров к показателям деятельности организации. Разработанный алгоритм, методика и стандарт внутреннего контроля ESG-расходов, апробированные в организациях радиоэлектронной промышленности, позволяют минимизировать риски не достижения целевых показателей, а также проводить мониторинг уровня устойчивости промышленной организации.

Апробация результатов исследования.

Основные результаты диссертации прошли апробацию путем обсуждения и получили положительную оценку на 10 национальных и международных научно-практических конференциях, в том числе на Всероссийской научной конференции «Трансформация социальных систем: проблемы и поиски путей решения» (с международным участием) (ФГБОУ ВО «НИ МГУ имени Н.П. Огарева, Саранск, с 2014 по 2016 г.); Ежегодной научно-практической конференции молодых

ученых, аспирантов и студентов (ФГБОУ ВО «НИ МГУ имени Н.П. Огарева, Саранск, 2014 г., 2016 г.); Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы экономики, менеджмента и финансов в современных условиях» 14.01.2015 г. (Санкт-Петербург»); II Международной научно-практической конференции «О некоторых вопросах и проблемах экономики и менеджмента», 2015 г. (Красноярск); III Международной научно-практической конференции «Современный взгляд на проблемы экономики и менеджмента», 11 сентября 2016 г. (Уфа); III Международной научно-практической конференции «Тенденции развития экономики и менеджмента», 2016 г. (Казань); III Международной научно-практической конференции «Экономика и менеджмент: от теории к практике», 11 сентября 2016 г. (Ростов-на-Дону); Ежегодной научной конференции Огаревские чтения, (ФГБОУ ВО «НИ МГУ имени Н.П. Огарева, Саранск, 2018 г.); Ежегодной Международной межвузовской студенческой научно-практической конференции «От научных идей к стратегии бизнес-развития» (ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», Москва, 2021 год); VII Международной научно-практической конференции Международного сетевого института в сфере ПОД/ФТ на тему «Угрозы и риски финансовой безопасности в контексте цифровой трансформации» (25 ноября 2021 г., МИФИ, Москва).

Научные результаты диссертации использованы в деятельности промышленных организаций радиоэлектронной промышленности Российской Федерации: методика оценки уровня устойчивого развития апробирована на промышленных организациях радиоэлектронной промышленности; разработанный Стандарт внутреннего контроля расходов внедрен в деятельность ПАО «КЭМЗ».

Модель корпоративной производственной отчетности, содержащей релевантную детализированную информацию о ESG-рисках использована при выполнении НИР по приоритетным направлениям научной деятельности ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова по теме «Мониторинг секторальных рисков финансовой безопасности в цифровой среде с использованием Гарвардской

парадигмы отраслевого анализа».

Публикации. По результатам диссертационного исследования опубликовано 14 научных работ (10,66 печ. л., авт. – 7,54 печ. л.), в том числе 8 публикаций в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации (8,73 печ. л., авт. – 5,61 печ. л.).

Структура и объем диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка сокращений и условных обозначений, списка литературы и приложений. Список литературы содержит 191 источник.

Глава 1 Совершенствование теоретических основ производственного учета и контроля расходов на основе концепции устойчивого развития

1.1 Научно-практические предпосылки для развития производственного учета на основе российского и зарубежного опыта

Производственный учет рассматривается в трудах ученых [52, 77, 86, 91, 139] как правило, как обособленный этап развития управленческого учета. Наиболее широко исследованы этапы возникновения и развития производственного учета в период промышленной революции, который распространяется на вторую половину XIX века и поэтому само название данного вида учета – «производственный» указывает на тесную связь с промышленным производством.

Но, по мнению автора, предпосылки возникновения производственного учета возникли намного раньше, на других, более ранних, исторических этапах, отражающих эволюцию хозяйствования.

Для выявления условий и предпосылок возникновения производственного учета необходимо исследовать все исторические эпохи мировой истории развития учета.

В зависимости от позиционирования производственного учета по отношению к единой учетной системе, автором выделено три этапа его развития (таблица 1.1.1).

На первом этапе производственный учет не позиционируется как самостоятельный вид учета, но выявлены предпосылки его возникновения.

Второй этап развития производственного учета характеризуется позиционированием производственного учета как самостоятельного вида учета.

Таблица 1.1.1 – Генезис производственного учета в мировой истории

Название этапа	Позиционирование	Составляющие	Характеристика
Этап I. Зарождение (с 9-6 тыс. лет до н.э. до 1492 г. н.э.)	Производственный учет как вид учета не выделен	Первобытно-общинный строй (9-6 тыс. лет. до н.э.)	Выявление учеными факта производящей экономики
		Древний мир (5 тыс. лет до н.э.– 500-е гг. до н.э.)	Осуществление значительных проектов по строительству и общественному производству привело к возникновению зачатков учета производства как одного из направлений деятельности, обусловленного фактом существования производственного процесса, и использованию определенных форм организации, нормированию ресурсов.
		Античный период (500-е гг. до н.э. – 476 г. н.э.)	Среди объектов учета выделяются различные ресурсы (оборудование, руда, труд невольников). Происходит дальнейшее развитие учета производства с элементами планирования, нормирования и контроля.
		Период Средневековья (476 – 1492 г. н.э.)	Распространение торговли, деятельности посредников, банков и, появление организаций, происходят кардинальные изменения в методологии учета. Возникла необходимость калькулирования себестоимости реализуемой продукции в целях получения точных данных о влиянии расходов обращения на величину финансового результата.
Этап II Развитие (с 1492 г. до 1920 г.)	Производственный учет как самостоятельный вид учета	Новое время (1492 г. – 1750 гг.).	Активно развивается внутренняя и внешняя торговля, которая приводит к накоплению капитала, возникновению необходимости в производстве все большего количества конкурентоспособных товаров, т.е. в промышленном производстве. Все это происходит в параллели с развитием рыночных отношений, промышленный капитал имеет тенденцию к росту в данный период времени. Происходит практическое применение калькуляции, как в торговле, так и в промышленности; существуют счета для учета прямых и косвенных расходов; доказана возможность калькулирования без использования двойной записи.
		19 век. Промышленный переворот (1750 – 1920 гг.)	Происходит переход от индивидуально мануфактурной к фабричной организации производства, появляются многочисленные промышленные организации. Возросло значение калькулирования как инструмента оценки рентабельности товаров, уровня выгодности рыночных цен. Происходит деление учета на торговый (бухгалтерский) и промышленный. С целью совершенствования калькуляционного учета в ряде передовых стран стали применять новые методы учета затрат на производство и калькулирование: учет затрат по центрам ответственности, калькулирование себестоимости по системам стандарт- и директ-костинг и другим, превратившим

Название этапа	Позиционирование	Составляющие	Характеристика
			калькуляционный учет в систему производственного учета.
Этап III. Выделение как отдельного элемента единой учетной системы (с 1920 г. по н.в.)	Производственный учет как часть единой учетной системы	с 1920 г. по н.в.	В условиях создания и функционирования транснациональных корпораций, усиления концентрации капитала, внешней и внутренней конкуренции, кооперирования и комбинирования производства и ряда других процессов существенно изменились требования к ведению и организации бухгалтерского учета. Потребность совершенствования управления себестоимостью продукции привела к возникновению аналитической бухгалтерии. Единая система учета подразделяется на три элемента, которые взаимосвязаны между собой: бухгалтерский (финансовый) учет, учет управленческий, учет производственный. Производственный учет является связующим элементом между двумя другими видами учета, объединяя их в области учета расходов и калькулирования себестоимости.

Источник: составлено автором на основе [77; 84; 86; 88].

Идея учета затрат по структурным подразделениям принадлежит А. ди Пиетро [77], кроме того, происходит практическое применение калькуляции; существуют счета для учета прямых и косвенных затрат; доказана возможность калькулирования без использования двойной записи; создание фрагментарной практики производственного учета.

Выделенный автором третий этап развития производственного учета представляет собой этап, на котором происходит переход производственного учета на качественно новый уровень [87].

Автор считает, что производственный учет как вид учета не исчезает, а становится важнейшей составляющей единой учетной системы, являясь тем самым элементом, который объединяет между собой бухгалтерский (финансовый) учет и управленческий учет в области учета расходов и калькулирования себестоимости.

Третий этап развития производственного учета автором разделен на три подэтапа (таблица 1.1.2).

Таблица 1.1.2 – Авторская характеристика современных подэтапов развития производственного учета

Наименование подэтапа	Кратка характеристика подэтапа
Производственный учет плановой экономики	Превалирование натурального учета над финансовым, преобладание статистических функций производственного учета, отсутствие связи с финансовым учетом, развитие системы контроллинга и встраивание в него элементов производственного учета
Производственный учет рыночной экономики	Приоритеты финансового учета над натуральным, преобладание внутрифирменных контрольных функций производственного учета, включение в бюджетирование и бизнес-планирование
Производственный учет цифровой экономики и концепции устойчивого развития	Цифровизация производственного учета, тесная связь с финансовым учетом, бюджетированием и бизнес-планированием, развитие новых классификаций статей расходов с учетом стейкхолдерского подхода

Источник: составлено автором на основе [51; 63; 78; 87; 89; 90; 101; 126; 162;

181].

На основании исследования ряда трактовок производственного учета, которые встречаются в работах многих авторитетных зарубежных и отечественных ученых-специалистов можно утверждать, что в настоящее время преобладает подход представления сущности производственного учета как подсистемы управленческого учета (приложение А) [88].

Автор считает, что сводить сущность производственного учета к учетно-расчетным процедурам или процессам не совсем верно, как и рассматривать производственный учет только как подсистему управленческого учета [88].

В целом автор разделяет точку зрения тех авторов [70, 133, 136], которые не отождествляют производственный учет с управленческим учетом и подчеркивают его взаимосвязь с финансовым, т.к. типовые процедуры исчисления показателя фактической себестоимости единицы изготовленной продукции, основанной на учете производственных затрат, обязательны и для бухгалтерского (финансового) и для управленческого учета [88], а процесс учета затрат и калькулирования является центральным для производственного учета.

С развитием и внедрением в деятельность промышленных организаций принципов концепции устойчивого развития (далее – УР) было выявлено, что данные о расходах, формируемые только в рамках финансового и управленческого учета, не всегда пригодны для обеспечения устойчивости организации.

В данном случае автором рекомендуется более полно использовать возможности производственного учета за счет его реорганизации, расширения, внесения содержательных дополнений путем определения новых целей и объектов учета.

Показатели, характеризующие влияние промышленной организации на окружающую среду, вызванное ее хозяйственной деятельностью или произведенной продукцией, по мнению автора, должны иметь отражение в производственном учете.

В условиях высоко рискованной экономики проблемы обеспечения УР

промышленных организаций приобретают большую значимость, так как определяют условия обеспечения финансовой и экономической безопасности [118, 147, 179, 182, 191].

При этом для целей настоящего исследования под устойчивым развитием промышленной организации будем понимать его возможность обеспечивать стабильное экономическое положение за счет выпуска конкурентоспособной продукции, а также обладать достаточным экономическим потенциалом для развития и противодействия внешним и внутренним угрозам (риск-факторам).

Озабоченность общества негативным влиянием деятельности экономических субъектов на окружающую среду привело к возникновению экологического учета, развитие которого в свою очередь обусловило возникновение социального учета, в процессе которого формируется информация об экономической, социальной и экологической результативности промышленных организаций.

Комплексное обеспечение управления деятельностью организации в аспекте концепции УР, должно включать в себя интегрированную учетную систему, которая полностью ориентирована на представление информации для достижения поставленных перед ними задач в сфере устойчивого развития организации, что возможно за счет синергии различных видов учета.

На основе обобщения авторских позиций ученых, занимающихся проблемами производственного и управленческого учета [50, 57, 70, 73, 82, 108, 137], автором сформулировано авторское определение и выделены направления развития производственного учета на основе концепции УР:

- производственный учет на разных этапах жизненного цикла продукции;
- встраивание производственного учета в интегрированную учетную систему за счет включения элементов экологического и социального учета, что позволит агрегировать показатели устойчивого развития организации;
- оперативность и достоверность управленческой информации в интегрированной учетной системе;
- оптимизация как достижение оптимальных показателей уровня расходов с

учетом запросов потребителей, требованиями экологического законодательства, социальными требованиями и возможностями промышленной организации;

- совершенствование принципов и компонентов производственного учета для устойчивого развития промышленной организации.

Авторское определение производственного учета представляет его как регулярный процесс сбора, регистрации, обобщения и использования данных о расходах для систематического мониторинга и регулирования уровня расходов до оптимальных значений в целях обеспечения устойчивого развития организации.

Главной целью производственного учета автор считает достижение оптимальной себестоимости продукции (работ, услуг), позволяющей промышленной организации устойчиво развиваться за счет оперативного выявления отклонений расходов от целевых значений на основе непрерывного мониторинга и дальнейшего их регулирования.

Таким образом, исходя из поставленной цели, задачами производственного учета на основе концепции устойчивого развития являются:

- определение содержания производственных расходов и обоснование использования метода учета расходов и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), позволяющего достигать оптимальную себестоимость продукции (работ, услуг) и устойчиво развиваться организации;

- сбор, обобщение и использование данных о расходах на производство продукции (работ, услуг) для достижения оптимальной себестоимости продукции (работ, услуг), позволяющей устойчиво развиваться промышленной организации;

- определение оптимальных значений показателей расходов, себестоимости, выручки от реализации, прибыли и уровня рентабельности на единицу продукции, обеспечивающих устойчивое развитие организации;

- мониторинг за состоянием расходов и определение резервов достижения оптимальной себестоимости на основе анализа данных об экономии или перерасходе по сравнению с данными за предыдущие периоды, прогнозами, нормативами и стандартами;

- непрерывное совершенствование производственного учета за счет

развития его компонентов.

В современных условиях ограниченности производственных ресурсов, функционирования в жесткой конкурентной среде, усиливающегося экономического, социального и экологического давления на экономические субъекты, остро встает проблема устойчивого развития промышленной организации, что возможно за счет использования ESG-стратегии.

Под ESG-стратегией понимается обеспечение сбалансированности стратегии организации по трем направлениям деятельности: экономическому, экологическому и социальному [119].

В результате обобщения и анализа предыдущих исследований [117, 118, 163, 168] и изучения современных потребностей практики, ориентированной на концепцию устойчивого развития, автором введена в производственный учет классификация расходов на производство продукции, аккумулированных по влиянию результатов деятельности промышленных организаций на ESG-риски устойчивого развития как экономические (рост экономической стоимости), экологические (обеспечение экологической безопасности) и социальные (обеспечение безопасности труда, здоровья и социального благосостояния), а также отклонения по ним, т.к. именно расходы, осуществляемые при производстве продукции определяют уровень себестоимости продукции, а отклонения расходов от целевых показателей определяют направления их оптимизации для обеспечения устойчивого развития организации.

Производственный учет в аспекте концепции устойчивого развития является элементом единой интегрированной учетной системы и важным механизмом оптимизации расходов до целевых показателей.

В этой связи раскрыты теоретические положения, развивающие производственный учет на основе концепции устойчивого развития интегрированной учетной системе (принципы, функции, компоненты).

В таблице 1.1.3 представлен авторский перечень принципов производственного учета на основе концепции УР.

Таблица 1.1.3 – Авторский перечень принципов производственного учета в аспекте концепции УР

Принцип производственного учета	Содержание принципа производственного учета
комплексность	основывается на комплексной взаимосвязанной и одновременной реализации функций производственного учета в интегрированной учетной системе
оптимальность	создание оптимальной формы организации производственного учета, являющейся в современных условиях наиболее приемлемой для решения задач в области оптимизации расходов
гибкость	разработка альтернативных вариантов достижения устойчивого развития за счет накопления и обработка информации независимо от условий деятельности организации
оперативность	своевременное определение отклонений, возникающих в процессе производства, их причин, виновников, а также в разработке и обосновании необходимых корректирующих мер
полнота и аналитичность	обеспечение информации об расходах и индикаторах устойчивого развития с необходимой детализацией
конфиденциальность	доступ к соответствующей информации должен быть ограничен
непрерывное усовершенствование	постоянный мониторинг показателей и оперативное принятие решений, обеспечивающих устойчивое развитие организации
социальная и экологическая ответственность	обеспечение не только экономических интересов организации, но и интересов общества, заинтересованных сторон, соблюдение требований экологического законодательства

Источник: составлено автором на основе [48; 60; 73; 189].

В таблице 1.1.4 представлен авторский перечень функций производственного учета в аспекте концепции УР.

Таблица 1.1.4 – Авторский перечень функций производственного учета в аспекте концепции УР

Функция	Содержание функции производственного учета
Планирование	Определение целевого (оптимального) уровня расходов и себестоимости продукции, средств и методов достижения целевых (оптимальных) показателей, для обеспечения устойчивого развития организации
Информационное и аналитического обеспечение	Обеспечение необходимой информацией всех заинтересованных пользователей для планирования, контроля и регулирования уровня расходов на производство продукции для устойчивого развития организации. Изучение итогов выполнения плана по достижению целевых показателей расходов и себестоимости продукции, определение влияющих факторов, резервов и альтернатив достижения целевых (оптимальных) показателей
Учетно-контрольная	Обобщение информации о расходах и их отклонениях с целью формирования целевого (оптимального) уровня себестоимости

Функция	Содержание функции производственного учета
	продукции, обеспечивающих устойчивое развитие организации. Оценка результатов деятельности внутренних подразделений в достижении целевых (оптимальных) показателей расходов и их оперативный контроль
Регулирование	Планирование и координация на основе анализа и контроля фактических показателей расходов для достижения оптимальных (целевых) показателей

Источник: составлено автором на основе [65; 79; 83; 105].

Автор считает, что реализация функций производственного учета осуществляется через его компоненты (рисунок 1.1.1).



Рисунок 1.1.1 – Компоненты производственного учета

Источник: составлено автором на основе [65; 79; 83; 105].

Особенности экономического развития России привели к тому, что эволюция производственного учета в нашей стране, значительно отличается от его развития за рубежом. Этапы становления производственного учета в России рассматривали такие ученые, как Д.Ю.Ожиганов [73], Ж.В.Дегальцева, А.А.Ремезков, Е.А.Тончу [107]. Данные авторы выделяют различное количество этапов его развития. В научной литературе в последнее время развитию отечественного производственного учета не уделяется достаточного внимания. Рассмотрим современный этап развития отечественного производственного учета и отметим ключевые изменения в части его ведения.

Исследование особенностей развития производственного учета в России привело к выделению этапов его эволюции (приложение Б).

До 1991 г., который стал переломным в отечественной экономике, методики производственного учета, разработанные советскими учеными, среди которых

можно отметить нормативный метод, успешно применялись в различных отраслях экономики. В результате реформирования российской экономики произошла модернизация бухгалтерского учета в целом и производственного учета в частности.

В качестве факторов, оказавших влияние на процесс модернизации, можно выделить: появление новых форм собственности, применение информационных технологий, изменение принципов планирования и ценообразования.

Действующая на отечественных организациях практика производственного учета была фактически «сломана» в результате изменившихся экономических основ функционирования промышленных организаций, что привело к необходимости реконструкции сложившихся методов учета расходов и разработки нормативно-правовой базы [90].

Постепенно с развитием экономики стало очевидно, что новым, динамично развивающимся организациям необходимо достичь преимущества над конкурентами, что возможно лишь при наличии более низкой себестоимости продукции. Руководство промышленных организаций значительное внимание стало уделять аспектам снижения расходов, так как получение финансового результата, в первую очередь, зависит от эффективности работы в данной области.

Интеграционные процессы, укрупнение бизнеса и другие тенденции, происходящие в мировой экономике побуждали промышленные организации использовать новые методы и подходы к учету расходов. В рыночных условиях хозяйствования отечественные организации стали широко внедрять зарубежные методы учета расходов [133].

Развитие глобализации и рост влияния транснациональных корпораций сместил основной фокус концепции устойчивого развития от национального уровня к корпоративному. Все больше организаций начали предлагать собственные инициативы (стандарты) по регулированию и адаптации лучшей мировой практики, позволяющей оценивать социальное и экологическое воздействие компаний на окружающую среду.

Пионерами активного и системного учета ESG-факторов на российском рынке стали промышленные организации тяжелой промышленности и добывающего сектора в силу непосредственного воздействия на данные факторы, а также под влиянием ожиданий инвесторов.

Неоднородность распространения ESG-практик в различных отраслях создает пространство для оптимизации их воздействия на элементы экономики, окружающей среды и социальной сферы. Характеризуя актуальный период развития производственного учета, следует отметить, что важнейшим инструментом реализации концепции устойчивого развития организации является производственный учет, включающий в себя не только традиционный учёт расходов, но и экологический и социальный учет.

Исследование генезиса производственного учета [87] позволяет утверждать, что он является развивающимся видом учетной деятельности. Со стороны промышленных организаций, внедрение принципов устойчивого развития позволяет повышать продуктивность и эффективность хозяйственной деятельности с одновременным улучшением качества продукции и снижением ее себестоимости.

1.2 Особенности промышленного производства как навигатор для совершенствования производственного учета на основе концепции устойчивого развития

Одной из развивающихся отраслей современной мировой экономики является радиоэлектронная промышленность (далее – РЭП). Мировые рынки радиоэлектронной продукции демонстрируют высокие и опережающие другие сектора темпы роста, их доля в мировой экономике уже сравнима с рынками энергоресурсов [37].

Радиоэлектронная промышленность является стратегически важной

отрасль экономики Российской Федерации, определяя не только конкурентные преимущества смежных отраслей: от оборонной и космической промышленности до медицины и энергетического комплекса, но и обеспечивая информационную, техническую, экономическую, военно-стратегическую независимость Российской Федерации.

О значимости организаций РЭП для обеспечения военно-стратегической независимости Российской Федерации свидетельствует тот факт, что на долю организаций РЭП приходится 16 % промышленной продукции и 30 % научных разработок оборонно-промышленного комплекса (далее – ОПК) [121].

Сложившиеся в настоящее время импортозависимость Российской Федерации от поставок зарубежного оборудования и комплектующих представляет серьезную угрозу национальной безопасности страны, так как доля импортных комплектующих используемых в отечественном оборудовании, является значительной. Среди ключевых рисков отрасли следует назвать ее технологическое отставание от зарубежных аналогов от 5 до 20 лет [119] и восприимчивость к санкционному давлению, которые в совокупности со значимостью отрасли на рост ВВП и смежные сектора экономики предопределяют значимость исследований по обеспечению устойчивого развития промышленных организаций РЭП.

Производство электронных компонентов технологически специфично. Электронная отрасль критически зависима от инноваций, т.к. ее продукция имеет короткий жизненный цикл, что значительно повышает уровень расходов на исследования и разработки: объем инвестиций в НИОКР составляет от 15 % до 20 % от выручки. При этом технологии быстро устаревают, расходы на НИОКР и инвестиции зачастую не дают ожидаемой отдачи, что существенно повышает риски организаций отрасли и финансирование отраслевых программ [119].

В России радиоэлектронная промышленность структурно неоднородна (таблица 1.2.1) и организации отрасли представлены различными бизнес-моделями: сборочные производства, дизайн-центры, вертикально интегрированные производители.

Таблица 1.2.1 – Структура и продукция РЭП

Промышленность	Продукция
Радиопромышленность	производство систем и средств специальной техники, средств связи, радиовещания, телевидения, радиоизмерительной аппаратуры, электронно-вычислительной техники, систем радиуправления летательными аппаратами и других изделий гражданского и двойного назначения
Промышленность средств связи	
Электронная промышленность	полупроводниковая электроника, импульсная техника, электронная автоматика и т.д.

Источник: составлено автором на основе [39].

В сфере ведения Минпромторга России на 2020 год функционируют 40 крупных вертикального интегрированных структур ОПК, включающих более 600 организаций и выпускающих около 84 % промышленной продукции.

Наибольший удельный вес в структуре радиоэлектронной промышленности составляют организации с частным российским капиталом (рисунок 1.2.1).

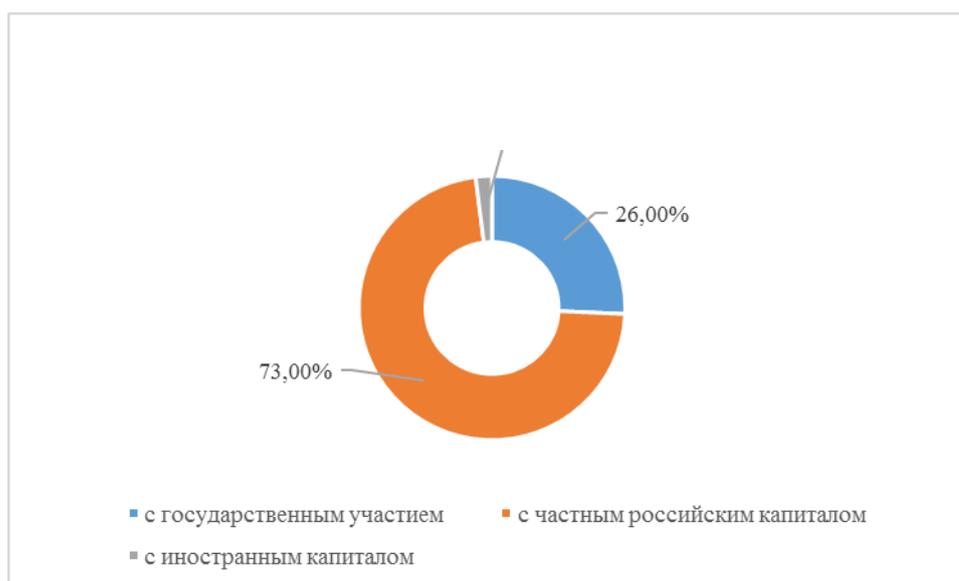


Рисунок 1.2.1 – Структура организаций РЭП по данным на 2020 год

Источник: составлено автором на основе [39].

В число организаций РЭП на данный момент входят: государственные компании – 422 организации (часть которых находится под контролем ГК «Ростех»); частный бизнес (1200 малых и средних организаций, среди них компании, подконтрольные АФК «Система»); компании с иностранным участием (30 организаций), в том числе представительств глобальных корпораций.

Более 30 организаций отрасли внесены в перечень системообразующих радиоэлектронной промышленности [40], куда включены промышленные организации РЭП с выручкой не менее 5000 млн р. и численностью – не менее 1000 человек. Несмотря на сохраняющуюся импортозависимость в отдельных сегментах радиоэлектроники, к 2020 году удалось значительно увеличить долю российской продукции на внутреннем рынке, на конец 2019 года – 41 % [38]. Доля радиоэлектронной промышленности в ВВП Российской Федерации составляет 1,8 %, уровень добавленной стоимости составляет от 60 % до 80 %.

Объем экспорта продукции РЭП возрастает в основном за счет продукции двойного назначения, доля гражданской продукции остается на уровне 30 %, темп производства продукции гражданской продукции – 109,1 % [37]; рентабельность проданной продукции остается на низком уровне (таблица 1.2.2, рисунок 1.2.2).

Таблица 1.2.2 – Динамика основных показателей организаций РЭП

Показатель	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.
Рентабельность проданной продукции, %	10,6	15,0	12,0	13,3	12,8
Объем экспорта, млн долларов США	2,3	2,9	3,0	3,9	3,4
Объем рынка, млрд р.	2,9	3,0	3,4	3,6	4,0
Объем производства, млрд р.	1,4	1,3	1,6	1,5	2,4
Затраты на 1 рубль продукции (работ, услуг), коп.	94,3	94,1	88,9	82,8	88,5
Индекс производства (в процентах к предыдущему году)	102,8	100,2	103,0	110,6	103,4

Источник: составлено автором на основе [37; 38; 39; 42].

Усиление экономического, экологического и социального давления и другие процессы оказывают противоречивое влияние на российскую радиоэлектронную промышленность, генерируя и новые возможности, и новые угрозы, усиливая неопределенности как на стороне технологических возможностей, так и рынков.

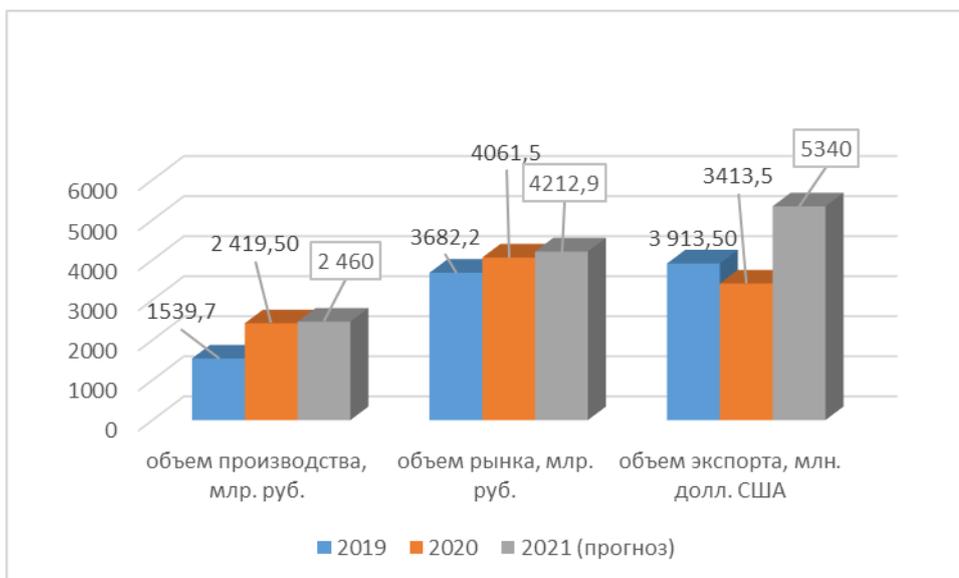


Рисунок 1.2.2 – Динамика показателей радиоэлектронной промышленности за 2019-2021 года

Источник: составлено автором на основе [37].

Разработанная Стратегия развития электронной промышленности Российской Федерации на период до 2030 года определяет ключевые направления, приоритеты и целевые индикаторы отрасли [38].

Одним из приоритетных направлений развития РЭП согласно Стратегии развития являются обеспечение создания востребованных потребителем продуктов, и организация экспансии на наиболее перспективные рынки за счет увеличения доли продукции гражданского назначения, что в данный момент возможно лишь за счет ориентации деятельности промышленных организаций РЭП на принципы концепции устойчивого развития. Радиоэлектронная промышленность, являющаяся одной из активно развивающихся отраслей современной экономики, оказывает негативное влияние на изменение окружающей среды. Характерным недостатком как крупных, так и средних организаций РЭП является то, что практически на всех производство базируется на технологиях с вредными условиями труда и на очистных сооружениях, не отвечающих современным требованиям, т.е. все они являются потенциально опасными объектами. Основными загрязнителями окружающей среды от деятельности организаций РЭП являются выбросы в атмосферу, сбросы со сточными производственными водами и ливневыми стоками, отходы [121]

(таблица 1.2.3).

Таблица 1.2.3 – Динамика основных показателей охраны окружающей среды организаций РЭП

Показатели	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.
Выбросы загрязняющих атмосферу веществ, отходящих от стационарных источников всего, тыс. т	34,7	43,2	68,9	14,7	40,1
Улавливание и обезвреживание загрязняющих атмосферу веществ, отходящих от стационарных источников, тыс. т	14,8	29,3	63,2	37,1	57,1
Выбросы парниковых газов по секторам, млн. тонн CO ₂ -эквивалента в год	293,5	280,4	283,3	243,3	237,4
Образование отходов производства и потребления, тыс. т	209,9	599,4	378,1	777,7	278,4
Сброс загрязненных сточных вод в поверхностные водные объекты, млн м ³	4,5	4,0	3,8	3,1	2,6
Утилизация и обезвреживание отходов производства и потребления, тыс. т	0,5	33,1	62,3	904,9	182,6

Источник: составлено автором на основе [41].

Динамика основных показателей охраны окружающей среды организаций РЭП свидетельствует о возрастании негативного влияния на окружающую среду (рисунок 1.2.3).

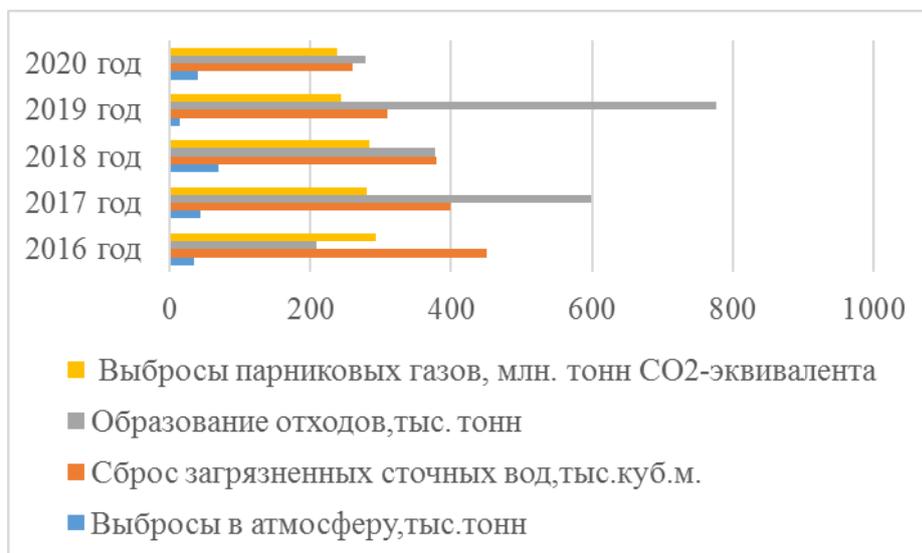


Рисунок 1.2.3 – Динамика основных показателей охраны окружающей среды организаций радиоэлектронной промышленности

Источник: составлено автором на основе таблицы 1.2.3.

Усиливающееся негативное влияние промышленных организаций РЭП на изменение окружающей среды приводит к повышенным расходам на текущие расходы на охрану окружающей среды, таблица 1.2.4.

Таблица 1.2.4 – Текущие расходы на охрану окружающей среды, в фактически действовавших ценах, млн р.

Текущие расходы	По годам				
	2016	2017	2018	2019	2020
На охрану окружающей среды, всего	1389,0	1408,0	1464,0	1493	1445,0
На охрану атмосферного воздуха и предотвращение изменения климата	321,0	375,0	369,0	310	339,0
На сбор и очистку сточных вод	712,0	720,0	748,0	761	797,0
На обращение с отходами	240,0	258,0	275,0	339	218,0
На защиту и реабилитацию земель, поверхностных и подземных вод	11,0	12,0	16,0	20	18,0
На сохранение биоразнообразия и охрану природных территорий	0,6	0,8	0,8	1	0,7

Источник: составлено автором на основе [41].

Анализ практики реализации принципов концепции устойчивого развития промышленных организаций [119] свидетельствует о том, что наибольших успехов на данном направлении добились те организации, которые ориентированы на производство продукции для реализации иностранным потребителям: организации нефтегазовой отрасли, добыча полезных ископаемых, черная металлургия, электроэнергетика. Для реализации поставленной в Стратегии цели: выхода на перспективные зарубежные рынки за счет увеличения доли конкурентной продукции гражданского назначения, организациям РЭП необходимо совершенствовать все бизнес-процессы, в том числе и систему производственного учета.

Для рассмотрения влияния особенностей промышленного производства на организацию производственного учета на организациях РЭП автором выбраны организации входящие в ТОП-25 организаций РЭП России по объему выручки продукции и услуг, поставленной на экспорт по данным на 2020 год [40]

(АО «Завод Магнетон» [36], ПАО «Мстатор» [32], ПАО «Морион» [33]). Практика организации производственного учета данных промышленных организаций в полной мере отражает специфику отрасли.

Характеристика организации производственного учета на промышленных организациях РЭП проводится по выделенным автором компонентам производственного учета: бюджетирование, учет и калькулирование, анализ, отчетность и контроль (пункт 1.1 диссертации).

Бюджетирование в исследуемых организациях РЭП осуществляется с использованием 1С: ERP Управление предприятием. Традиционно бюджетирование в организациях РЭП подразумевает использование классического метода составления различных видов бюджетов, на основании прошлых показателей, вследствие чего, формируемые бюджеты не являются частью долгосрочных планов по реализации выбранной стратегии и наблюдается разрыв (несогласованность) между оперативными и стратегическим уровнем финансового планирования.

Для учета расходов в организациях РЭП применяется позаказный метод. Ресурсоемкость освоения новых технологических уровней в промышленности возрастает [147], следовательно, возрастают и расходы на производство продукции. Для организаций РЭП характерна высокая материалоемкость продукции (более 45 %), удельный вес основной заработной платы находится на уровне 7 % и более 50 % занимают косвенные расходы.

Прямые расходы аккумулируются на счетах 20, 23 (по дебету) а по кредиту счета 10, 60, 70, 69, 02 и других счетов [5, 20]. Косвенные расходы аккумулируются на счетах 25 и 26. Со счета 25 расходы списываются на основное производство согласно выбранной базе распределения. Управленческие (общехозяйственные) расходы отражаются полностью в отчете о финансовых результатах (ОФР) в качестве расходов в период их признания и ежемесячно полностью списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90.08 «Управленческие расходы»). Аналитический учет расходов в организациях РЭП осуществляется по статьям расходов по заказам.

Для организаций РЭП основная часть расходов приходится на предпроизводственную стадию и включает в себя расходы на разработку и оптимизацию конструкции изделий, создание новых схем, обеспечение робастности, т.е. способности системы сохранять запас устойчивости при вариациях ее параметров, вызванных изменением нагрузки, обеспечение экологической безопасности производства [121].

Для осуществления выхода организаций РЭП на внешние перспективные рынки, привлечения зарубежных инвестиций радиоэлектронная продукция отечественных организаций должна быть более экологичной, с меньшей себестоимостью и производство продукции должно наносить меньший ущерб окружающей среде.

Для обеспечения УР организации важным является учет экологических и социальных расходов. К экологическим расходам в организациях РЭП относится платеж за негативное воздействие на окружающую среду (далее – НВОС), который в пределах допустимых нормативов и лимитов включается в материальные расходы (за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух; сбросы загрязняющих веществ в составе сточных вод в водные объекты; размещение отходов производства и потребления).

При превышении нормативов или непредставлении отчетности плату рассчитывают с учетом повышающих коэффициентов. В учетной системе суммы платы за НВОС учитываются в составе общехозяйственных расходов в корреспонденции со счетом 76.

На осуществление деятельности по сбору, транспортированию, обработке, утилизации, обезвреживанию, размещению отходов I-IV класса опасности организации РЭП получают соответствующее разрешение (лицензию), выданное Федеральной службой по надзору в сфере природопользования [15, 16, 18].

Также организации РЭП уплачивают экологический сбор – уплачиваемый производителями, импортерами товаров, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств. Сумма экологического сбора, в учете промышленных организаций РЭП признается расходом и зависит от ставок,

устанавливаемых для группам товаров, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств [3].

Сумма экологического сбора, начисляемая по мере выпуска в обращение соответствующих товаров, отражается по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции со счетом учета расчетов с бюджетом (счет 68). В ОФР сумма экологического сбора отражается в составе коммерческих расходов наряду с иными расходами на продажу.

Затраты на утилизацию накопившихся отходов организации РЭП учитывают по дебету 25 счета; накопленные с утилизации суммы относятся на уменьшение начисленного ранее резерва (без уменьшения финансового результата) записью по дебету счета 96 и кредиту счета 25.

Социальные расходы частично представлены в элементах «Расходы на оплату труда» и «Отчисления на социальные нужды» в виде расходов на оплату труда, начисления по пособиям по временной нетрудоспособности и отчислений с сумм начисленных выплат во внебюджетные фонды и др. Остальные расходы на социальную сферу учитываются организациями РЭП в составе косвенных расходов (на счете 26).

Промышленные организации РЭП формируют стандартные формы Госстатотчетности раскрывающие информацию о травматизме, условиях труда, о расходах на охрану окружающей среды (далее – ООС) и экологические платежи (далее – ЭП), о инвестициях, направленных в ООС.

Нефинансовые отчеты (отчеты об устойчивом развитии, социальный отчет) или Интегрированный отчет промышленные организации РЭП не формируют, в годовых отчетах раздел, посвященный устойчивому развитию, отсутствует.

В виду того, что экологические расходы растворяются в себестоимости продукции, то и в годовой отчетности отсутствует какая-либо информация об экологической деятельности промышленных организаций РЭП, кроме заполняемой на основе декларации информации о потреблении энергетических ресурсов (таблица 1.2.5).

Таблица 1.2.5 – Информация об объеме каждого из использованных видов энергетических ресурсов организациями РЭП в 2020 году

Вид энергетического ресурса	ПАО «Мстатор»	ПАО «Морион»	АО «Завод Магнетон»
Электрическая энергия, тыс. кВт/ч	7670,0	27722	25915
Бензин автомобильный, тыс. л	315,0	255	257
Топливо дизельное, тыс. л	432,9	-	-
Газ естественный (природный), тыс. м ³	1815,9	9631	2408
Нефрас, тыс. л	-	3	-
Дизельное топливо, тыс. л	-	-	84

Источник: составлено автором на основе [32; 33; 36].

В исследуемых организациях имеются утвержденная Политика в области организации управления рисками, но экологические и социальные риски в отчетности не отражены, актуально значимые экологические и социальные цели не установлены, информация и динамика влияния деятельности организаций на окружающую среду отсутствует.

Информация в годовой отчетности по социальной сфере описаны общими словами, имеется информация о фонде оплаты труда и средней заработной плате, а также имеются данные о вознаграждения акционерам.

В ходе исследования выявлено, что на исследуемых организациях РЭП имеются документы в отношении системы контроля, содержащие описание процедур контроля в общих чертах.

Подчеркивая важность промышленных организаций РЭП для устойчивого развития Российской Федерации, уязвимость перед внешним санкционным воздействием, автор отмечает низкие значения показателей рентабельности продукции организаций РЭП, имеющих тенденцию к снижению. Это обстоятельство ставит под угрозу способность промышленных организаций РЭП к дальнейшему устойчивому развитию.

Ограниченность и растущая стоимость ресурсов, усиливающиеся требования экологического законодательства, рост конкуренции среди

промышленных организаций, внедряющих концепцию устойчивого развития в свою деятельность, приводят к необходимости совершенствования производственного учета, который позволит проводить диагностику, анализ, контроллинг и своевременное управление рисками, связанными с оптимизацией экономических, экологических и социальных расходов на различных стадиях жизненного цикла продукции [119].

В качестве существующих проблем, в диссертационной работе обозначены: в результате критической зависимости отрасли от инноваций, учет возрастающих расходов на собственные разработки по стадиям жизненного цикла продукции не обеспечивается; традиционно бюджетирование в организациях РЭП подразумевает использование классического метода составления различных видов бюджетов, на основании прошлых показателей, вследствие чего, формируемые бюджеты не являются частью долгосрочных планов по реализации выбранной стратегии и наблюдается несогласованность между оперативными и стратегическим уровнем финансового планирования; для промышленных организаций характерна высокая материалоемкость продукции и высокая доля косвенных расходов в состав которых включаются обезличенные экологические и социальные расходы; формируемые Годовые отчеты промышленных организаций не отражают показателей устойчивого развития, информация о экологической и социальной деятельности в отчетности не прослеживается; усиливающееся негативное влияние на изменение окружающей среды приводит к повышенным расходам на текущие расходы на охрану окружающей среды.

Функционирование промышленной организации на основе концепции устойчивого развития связано с необходимостью улучшения качества учетной информации о расходах, в связи с чем становится очевидным, что для получения данной информации требуется создание теоретической, организационной и методической основы в части производственного учета промышленных организаций.

1.3 Организация производственного учета и внутреннего контроля расходов на основе концепции устойчивого развития

Реализация сформированных автором задач производственного учета в аспекте концепции устойчивого развития (пункт 1.1 диссертационного исследования) в первую очередь основывается на определении содержания расходов и их классификации, а также на выборе метода учета расходов и калькулирования себестоимости продукции, позволяющего достигать целевую (оптимальную) себестоимость продукции [172].

Поскольку ключевым понятием в определении производственного учета являются расходы (пункт 1.1. диссертационного исследования), а в экономической литературе они часто отождествляются с затратами, то попробуем определиться с терминологией и содержанием этих понятий. Исследованные автором подходы в нормативных российских документах к определению расходов и затрат, позволили сделать вывод об использовании обоих этих понятий. Традиционные подходы к определению понятий «затраты» и «расходы» представлены в приложении Г.

На основании изученных мнений различных ученых [3, 21, 54, 64, 69, 77, 103] автор считает, что затраты по своей сути шире расходов и под затратами в целях диссертационного исследования автор понимает стоимостную оценку потребленных организацией ресурсов, которые приводят к получению дохода и оказывают влияние на финансовый результат не обязательно в том момент когда они понесены, под расходами автором понимаются все платежи организации, осуществление независимо от цели их существования, доходы от которых будут получены в будущем.

Вопросы учета отдельных видов расходов затрагиваются большинством стандартов МСФО, регламентирующих учет отдельных видов активов и обязательств, видов и направлений деятельности. К таким стандартам относятся LAS 19 «Вознаграждения работникам», LAS 16 «Основные средства» и LAS 2

«Запасы» и др.

Общие вопросы в отношении расходов отражены в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» отражены, определение расходов представлено в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности [3]. Учитывая активное вовлечение отечественных организаций в повестку устойчивого развития, разработке единых международных стандартов раскрытия информации об устойчивом развитии Советом по международным стандартам в области устойчивого развития (IFRS), в целях диссертационного исследования автор придерживается мнения использования понятия «расходы».

Изменчивость среды, в которой функционируют промышленные организации, предъявляет высокие требования к качественным характеристикам получаемой информации о расходах и оперативному реагированию на ее изменения, что положительно сказывается на принимаемых решениях по оптимизации себестоимости, от которых зависит как текущее состояние промышленных организаций, так и перспективные направления ее развития. Для экономической, экологической и социальной составляющих концепции устойчивого развития организации характерны конкретные расходы, которые выступают объектами производственного учета, и оптимизация которых в рамках концепции устойчивого развития промышленных организаций на данный момент становится важной задачей. Любое, даже незначительное, изменение указанных расходов приводит к изменению себестоимости, рентабельности, прибыли и устойчивости организации.

Поиск путей оптимизации расходов по трем направлениям (экономическому, социальному и экологическому) является ключевым направлением выявления резервов увеличения устойчивости организации. Такое видение классификации расходов позволит промышленным организациям организовать систему производственного учета, нацеленную на обеспечение устойчивого развития организации за счет оптимизации ESG-расходов (экономических, экологических и социальных), изыскание (в первую очередь) внутренних резервов оптимизации и достижения целевой себестоимости.

Производственный учет на основе концепции устойчивого развития является элементом единой интегрированной учетной системы и важным механизмом оптимизации расходов на основе использования возможностей анализа большого объема данных о расходах, представленных в различных разрезах. Необходимость интеграции различных видов учета связана с эволюцией учетной науки. Комплексное обеспечение управления деятельностью организации на основе концепции устойчивого развития включает в себя единую интегрированную учетную систему, которая полностью ориентирована на представление информации о расходах для достижения поставленных перед ними задач по обеспечению устойчивого развития.

Автор считает, что построение рационального, эффективного производственного учета на основе концепции устойчивого развития предполагает: всестороннее изучение отраслевых особенностей организации, изучение возможности объединения в единую учетную систему организации компонентов производственного учета с использованием усовершенствованного рабочего плана счетов, разработку производственной отчетности, позволяющей усилить внутренний контроль за расходами.

Для создания фундамента системы производственного учета промышленных организаций на основе концепции устойчивого развития, автор считает целесообразным разработку нормативно-правовой базы, регламентирующей внутренний контроль расходов и производственный учет (стандарты, регламенты, инструкции, методические рекомендации и т.д.).

Автор поддерживает мнение Л.М.Макаровой, Е.Е.Родиной, что «реализация концепции устойчивого развития организации требует комплексного подхода к контролю расходов на единицу продукции (работ, услуг) на этапах планирования и производства» [144].

Поэтому, на наш взгляд, назрела настоятельная необходимость построения эффективной системы производственного учета, позволяющей оптимизировать расходы как в момент разработки продукции (до начала выпуска продукции на рынок), так и непосредственно в процессе производства продукции, до целевой

величины, которая позволит организации получать прибыль и быть конкурентоспособным, эффективным, при заданной рынком цене на продукцию и обеспечить устойчивое развитие.

Разработка универсального механизма и методического инструментария, обеспечивающего интеграцию производственного учета с экологическим и социальным учетом позволит детализировано раскрывать информацию о расходах в целях обеспечения устойчивого развития промышленной организации.

Важнейшим инструментом реализации концепции устойчивого развития организации является производственный учет, включающий в себя не только традиционный учет экономических расходов, но также учет экологических и социальных расходов промышленной организации.

Концепция устойчивого развития предполагает вовлечение организации в постоянный мониторинг показателей устойчивого развития (финансовых и нефинансовых), их состояния и измерения воздействия на нее. Для того чтобы сделать это на необходимом уровне, требуется система производственного учета, которая бы полностью учитывала все факторы устойчивого развития, а также смогла бы генерировать легко передающиеся и адаптируемые сведения и показатели.

Авторская модель производственного учета на основе концепции устойчивого развития представляет собой систему, которая на основе учета требований стейкхолдеров, при заданной рынком цене, позволяет промышленной организации устойчиво развиваться за счет оптимизации расходов до целевых значений на всех этапах жизненного цикла продукции (рисунок 1.3.1).

Использование производственного учета в качестве инструмента устойчивого развития организации возможно за счет его расширения и реорганизации посредством формулировки новых целей, дополнения новыми объектами учета. Производственный учет должен «по возможности полнее отражать положительные и отрицательные внешние эффекты, вызываемые хозяйственной деятельностью или произведенной организацией продукцией» [65], такие как эффекты экологические и социальные.

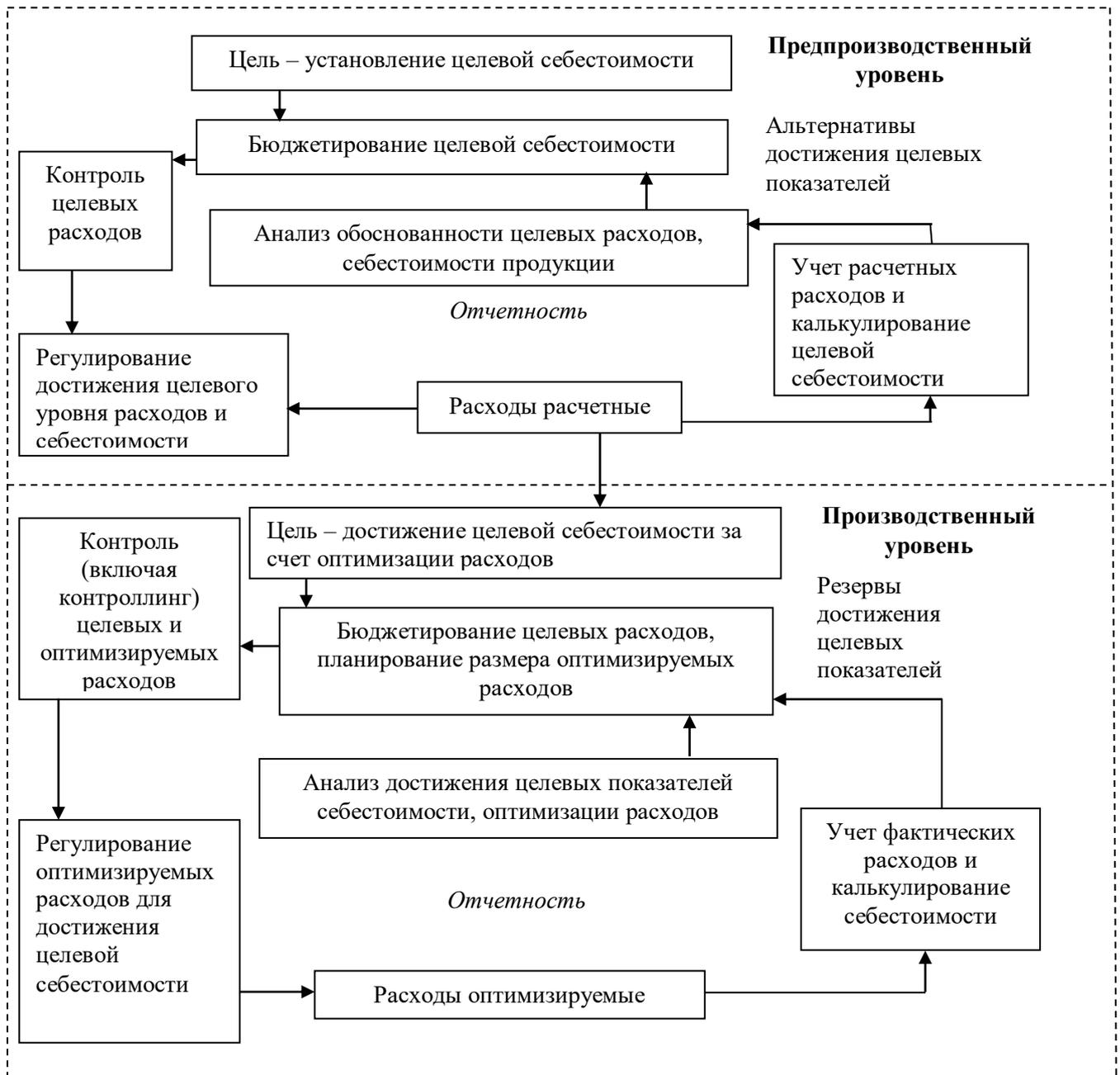


Рисунок 1.3.1 – Модель производственного учета на основе концепции устойчивого развития

Источник: составлено автором на основе [49; 55; 67; 71; 84; 116; 125].

Реализация функций производственного учета в аспекте концепции устойчивого развития (пункт 1.1 диссертационного исследования) осуществляется через его компоненты: бюджетирование, учет и калькулирование, отчетность, анализ, контроль, в том числе контроллинг. Одним из компонентов производственного учета на основе концепции устойчивого развития автором

выделено бюджетирование оптимальных расходов, которое актуально как для вновь разрабатываемых изделий, так и для тех видов изделий, которые уже запущены в производство и расходы по которым подлежат оптимизации. Исследовав позиции ученых относительно бюджетирования расходов [54, 56, 66, 76, 130, 145], сформировано авторское видение бюджетирования оптимальных расходов.

Под бюджетированием следует понимать поэтапный процесс бюджетного планирования расходов, обеспечивающий логическую последовательность действий и процедур непрерывной оптимизации показателей расходов до оптимального уровня, обеспечивающего устойчивое развитие организации.

Целью бюджетирования является формирование оптимальных показателей расходов до начала процесса производства, и его непрерывная корректировка до целевых значений в процессе производства продукции. Задачами бюджетирования оптимальных расходов в аспекте концепции УР являются:

- координация экономических, экологических и социальных расходов, формируемых на предпроизводственном и производственном уровне;
- проведение непрерывного мониторинга текущего исполнения бюджетных показателей расходов на предпроизводственном и производственном уровне;
- контроль за формированием оптимальных показателей расходов и оптимальной себестоимости продукции [86].

В таблице 1.3.1 представлен авторский перечень принципов бюджетирования оптимальных расходов продукции в аспекте концепции УР.

Таблица 1.3.1 – Авторский перечень принципов бюджетирования оптимальных расходов в аспекте концепции УР

Принцип	Содержание принципа
Этапность	бюджетирование оптимальных показателей расходов на предпроизводственном уровне (до начала процесса производства) и на производственном уровне
Системность	бюджетирование оптимальных расходов формируемых по стадиям жизненного цикла, подразделениям, изделиям должно быть взаимосвязано и скоординировано с генеральными бюджетами

Принцип	Содержание принципа
Гибкость	внесения необходимых корректировок с учетом постепенного достижения целевого уровня оптимальных расходов
Точность	подробная детализация оптимизируемых расходов для определения влияния каждого элемента
Непрерывность	бюджетирование с учетом корректировки показателей расходов осуществляется в организации постоянно
Единства	единство нормативной базы, регламентирующей документации
Ответственность	каждому подразделению передается ответственность за исполнение лишь тех величин, на которые оно может оказать влияние
Сбалансированности	бюджетирование расходов с учетом требований стейкхолдеров для обеспечения устойчивого развития организации

Источник: составлено автором на основе [54; 56; 66; 76; 109; 130; 145; 185].

На основе изучения мнения различных ученых [27, 62, 155, 177] установление целевых показателей устойчивого развития промышленной организации автор считает целесообразным осуществлять на основе системы сбалансированных показателей (далее – ССП), разработанной Р.Коплан и Д.Нортон [62], обеспечивающих органичное сочетание интересов стейкхолдеров.

Совершенствование производственного учета на основе концепции устойчивого развития может претендовать на полноту лишь в том случае, если в ней содержатся ответы на вопросы, касающиеся перспектив устойчивого развития организации, вследствие этого, автор считает целесообразным включить в карту целей ССП кроме традиционных [62, 128] (Финансы; Клиенты; Внутренние бизнес-процессы; Обучение и развитие), дополнительную перспективу – «Корпоративная социальная ответственность». Перспективу «Корпоративная социальная ответственность» для промышленных организаций, выстраивающих свою деятельность на основе концепции устойчивого развития, предлагается расположить следующей после перспективы «Финансы», поскольку позиционирование промышленной организации себя как социально-ответственного, обуславливает содержание как перспективы «Клиенты» (в число клиентов попадают ключевые стейкхолдеры), так и перспектив «Внутренние бизнес-процессы» и «Обучение и развитие».

С помощью ССП возможно преодолеть разрыв между стратегическим и

оперативным уровнями финансового планирования, который возникает в случае использования промышленной организацией классического метода формирования бюджета на основании прошлых показателей, громоздкого процесса, ограниченного краткосрочными задачами в инструмент, который фокусирует внимание и направляет ресурсы на важнейшие стратегические задачи. ССП является системой анализа и контроля эффективности деятельности организации нацеленной на соответствие между стратегическими целями и оперативной деятельностью промышленной организации; согласовать финансовые и нефинансовые показатели; контролировать и измерять достижение цели, анализировать эффективность ее деятельности.

Таким образом, ССП может помочь организации в реализации собственной стратегии с помощью оптимизации расходов и высокого качества инвестиций в новые технологии, с помощью повышения качества продукции и привлечения новых клиентов. А также с помощью оптимизации структуры управления оборотным капиталом увеличить как объем выручки от реализации, так и обеспечить устойчивый рост прибыли.

Следующим компонентом системы производственного учёта на основе концепции устойчивого развития является учет расходов и калькулирование.

Выбор метода учета расходов и калькулирования себестоимости продукции, позволяющего достигать оптимальную себестоимость продукции обосновывается требованиями современного этапа развития экономики, когда объем информации о расходах возрастает, что предъявляет особые требования к производственному учету:

- достижение оптимальной себестоимости продукции, установленной на основе заранее заданной рынком цены;
- формирование информации о расходах не только в процессе производства продукции, но и до начала ее производства;
- возможность оперативного реагирования и принятия корректирующих мер для достижения оптимальных значений расходов;
- возможность отдельного учета отклонений от установленных целевых

расходов.

Методы учета расходов и калькулирования себестоимости должны поддерживать непрерывные усилия по оптимизации расходов и обеспечение устойчивого развития организации. В связи с этим, возникает необходимость использовать в производственном учете такой метод учета расходов и калькулирования себестоимости, который будет наиболее полно отвечать требованиям концепции устойчивого развития и позволит достигать оптимальной себестоимости, при цене жестко заданной рынком, оптимизировать расходы (экономические, экологические и социальные) как на уровне производства продукции, так и на предпроизводственном уровне.

Изучив мнения ученых, автор считает необходимым использование различных методов учета расходов в зависимости от стадии жизненного цикла продукции:

- до запуска продукции в производство, на наш взгляд целесообразно применение таргет-костинга, который по мнению ученых [26, 112, 113, 116, 134] позволяет оптимизировать расходы на стадии планирования производства;

- на производственной стадии считаем необходимым использование кайдзен-костинга [29, 30, 59, 72, 85, 104, 153, 154], который позволит постепенно снижать расходы, актуализировать нормативы и нормы, в конечном итоге достигнув оптимальных показателей, соответствующих наилучшим доступным технологиям, обеспечивающим устойчивое развитие организации [164].

Для создания информационной базы, необходимой для отражения отклонений значений ESG-расходов от показателей бюджета по каждому элементу и статье расходов, для организации непрерывного мониторинга и их оперативной оптимизации, по мнению автора, уместно применение резервных 30 -х счетов.

Обособление в учете экологических и социальных расходов необходимо для решения проблемы упорядочения распределения их между отдельными видами изделий или операций. В настоящее время экологические расходы распределяются вместе с теми расходами, в которых они скрыты.

В учете ESG-расходов необходимо предусмотреть их дифференцированное отражение по видам (экономические, экологические и социальные) и месту их возникновения. Калькуляция расходов для отдельных изделий должна отражать ESG-расходы по видам, что позволит более точно определять уровень ESG-расходов и в дальнейшем осуществлять их регулирование для эффективной организации взаимоотношений с ключевыми стейкхолдерами.

В результате осуществления промышленной организацией предупреждающей экологической политики, на основе учета ESG-расходов возможно снижение расходов на ООС за счет выявленных резервов.

Для контроля за формированием ESG-расходов предлагается на счетах учет расходов выделять субсчета для учета экономических, экологических и социальных расходов, т.к. аккумулирование отклонений на отдельных счетах позволит выявить внутренние резервы, «минимизировать расходы на охрану окружающей среды» [152], оптимизировать экономические и социальные расходы.

Важным компонентом производственного учета на основе концепции устойчивого развития является внутренняя отчетность.

Проанализировав ряд определений понятия «управленческая отчетность», «внутренняя отчетность», «сегментарная отчетность» [91, 92, 95, 97, 103, 110] автор пришел к выводу о целесообразности использования термина «корпоративной производственной отчетности» промышленной организации как совокупности оперативной информации о расходах на производство продукции, формируемой на основе данных производственного учета, дифференцированного по ESG-критериям, и направленной на достижение уровня оптимальной себестоимости продукции и ESG-цели УР промышленной организации.

Авторский перечень принципов, необходимых для составления корпоративной производственной отчетности промышленной организации сформирован в таблице 1.3.2.

Одним из важнейших факторов, содействующих повышению деятельности организации на основе концепции УР, является отражение экологической и

социальной сфер деятельности в производственном учете и корпоративной производственной отчетности промышленной организации.

Таблица 1.3.2 – Авторский перечень принципов формирования корпоративной производственной отчетности промышленной организации

Принцип	Содержание принципа
Достоверность	информация, отраженная в отчетности должна содержать достоверные сведения
Оперативность	формы отчетности должны быть предоставлены оперативно, с необходимой периодичностью
Регламентация	формы отчетности должны быть регламентированы и описаны
Дифференциация	формы отчетности должны предоставлять информацию по ESG-критериям (выделением экономической, экологической и социальной составляющей)

Источник: составлено автором на основе [115; 123; 124; 131; 140; 150; 180; 188].

Корпоративная производственная отчетность промышленной организации предполагает вовлечение организаций в постоянный мониторинг состояния окружающей и социальной среды, измерения воздействия на нее. Для того чтобы сделать это на необходимом уровне, требуются системы внутреннего контроля, которые бы полностью учитывали все факторы УР и воздействия, а также смогли бы генерировать легко передающиеся и адаптируемые сведения и показатели. Корпоративная производственная отчетность промышленной организации, являясь результатом производственного учета, сформированного на основе концепции УР, по мнению автора, должна содержать информацию по экологической и социальной проблематике, финансовые и нефинансовые показатели устойчивости промышленной организации.

Аккумуляция в корпоративной производственной отчетности промышленной организации показателей устойчивости развития организации позволит:

- выделить экологические и социальные расходы из общего состава расходов организации;
- более эффективно осуществлять мониторинг финансовых и нефинансовых показателей устойчивости организации для оперативного регулирования

возникающих отклонений от целевых показателей.

Формируемые в системе производственного учета показатели (экономические, экологические и социальные) отражаются в корпоративной производственной отчетности, а затем используются для анализа, планирования и контроля. Исследуя возможности развития такого компонента производственного учета на основе концепции УР, как анализ, необходимо отметить, что оптимизация расходов до целевого уровня связана с их эффективным регулированием и прогнозированием для обеспечения УР организации. На практике реализация этой задачи сталкивается с рядом трудностей, в частности, с отсутствием методик анализа, отвечающих требованиям прогнозирования и регулирования целевой величины ESG-расходов.

Изучив мнения ученых [81, 132], автор придерживается мнения, что достижение УР промышленной организации требует совершенствования аналитического инструментария, позволяющего измерять прогресс достижения целевых показателей на различных стадиях жизненного цикла продукции, отсутствие которого на данный момент существенно замедляет процесс интеграции принципов УР в деятельность промышленной организации.

Неотъемлемым компонентом системы производственного учета в аспекте концепции УР является внутренний контроль расходов. Относительно этапов методики внутреннего контроля расходов (далее методика) мнения ученых различны (таблица 1.3.3).

Таблица 1.3.3 – Перечень этапов методик внутреннего контроля расходов в интерпретации различных авторов

Автор	Этапы методики внутрихозяйственного контроля расходов
Канапухин П. А., Пожидаева Т. А.	1. Планирование контрольной проверки расходов (определение цели, задач, субъектов контроля, распределение контрольных функций, выбор конкретных методов и процедур контроля)
	2. Сбор и систематизация информации для контроля расходов
	3. Осуществление процедур контроля расходов

Автор	Этапы методики внутрихозяйственного контроля расходов
	4.Выявление нарушений, отклонений от нормативных (плановых, сметных, бюджетных) значений расходов, причин и виновников возникновения перерасхода по статьям расходов
	5.Обоснование и принятие управленческих решений по результатам контроля расходов
	6. Контроль за реализацией принятых управленческих решений по результатам проведенной проверки
Остаев Г. Я., Концевая С. М., Концевой Г. Р.	1.Оценка системы
	2.Планирование контроля
	3.Проверка документирования
	4.Проверка синтетического и аналитического учета
	5.Анализ себестоимости продукции
	6.Заключительная часть
Будасова В. А., Кулакова Н. Г.	1.Планирование внутреннего контроля
	2.Проверка по существу
	3. Формулировка выводов и рекомендаций по результатам проверки

Источник: составлено автором на основе [98; 122; 158].

Расходы образуются еще на этапе планирования, разработки и освоения новых видов продукции, т.е. на предпроизводственном уровне. Необходимо отметить, что для предпроизводственного уровня характерны повышенные расходы, обусловленные необходимостью оплачивать рабочим, осваивающим новую технологию, бракованные изделия как годные, возрастанием потерь от брака из-за перестройки технологических процессов и т.п. Увеличение себестоимости вновь осваиваемых изделий приводит к и без того низкой прибыли, к снижению уровня рентабельности. Предпроизводственный уровень призван «обеспечить наиболее эффективное использование оборудования, создать необходимые условия для роста производительности труда, снижения расхода материалов, технологического топлива, энергии» [121], т.е. соответствовать концепции УР.

Именно на предпроизводственном уровне промышленные организации ставят перед собой цель разработки более экологичных видов продукции, на

основе применений бережливых производств, наилучших доступных технологий, ресурсосберегающих технологий, снижения негативного влияния на окружающую среду и др., что влечет за собой определенные расходы.

Внутренний контроль расходов промышленной организации на основе концепции УР целесообразно осуществлять в разрезе нефинансовых и финансовых показателей, выделенных по экономической, экологической и социальной сфере (приложение Г).

Автор считает, что УР промышленной организации невозможно без осуществления действенного внутреннего контроля расходов, осуществляемого:

- на предпроизводственном и производственном уровне производства продукции;
- с акцентированием контрольных процедур на расходах, выделенных по критериям: экономические, социальные и экологические.

На основе исследования экономической сущности и содержания внутреннего контроля в работах различных ученых [28, 52, 96, 99] автор полагает, что под системой внутреннего контроля ESG-расходов промышленных организаций на основе концепции УР следует понимать совокупность применяемых организацией средств и методов, позволяющих снизить риски, угрожающие:

- достижению целевой себестоимости при росте расходов на производство продукции;
- окружающей среде вследствие загрязнения ее отходами производства или выбросами вредных веществ;
- производственной безопасности и социальной стабильности на промышленных объектах, соблюдению прав работников на достойные условия труда, а также окружающей среде и проживанию в местах размещения вредных промышленных производств.

Обобщение и анализ современных научно-практических подходов к УР промышленных организаций позволили сделать вывод о том, что производственный учет является важной составляющей системы управления

устойчивостью промышленной организации. При этом предложенная двухуровневая модель производственного учета представляется более эффективной по сравнению с традиционной, так как позволяет оптимизировать расходы до запуска продукции в производство и корректировать расходы в процессе производства до достижения целевых значений. Кроме того, авторская модель способствует росту эффективности управления расходами, снижению вредного воздействия на окружающую среду, снижению травматизма, что заложено в глобальной концепции УР. Следует отметить, что внедрение предлагаемого инструментария развития производственного учета предполагает: включение в систему производственного учета экологических и социальных индикаторов, ориентированных на отраслевые особенности промышленной организации, и на этой основе формирование плана счетов производственного учета; разработку корпоративной производственной отчетности; расширение функционала внутреннего контроля, включая оперативную диагностику и контроллинг расходов по ключевым бизнес-процессам. Кроме того, в организациях целесообразна разработка нормативно-правовой базы для функционирования новой модели производственного учета на основе концепции УР.

Преимуществом представленной модели производственного учета и внутреннего контроля расходов является нацеленность на достижение УР промышленной организации за счет непрерывной оптимизации расходов до целевых показателей, осуществляемых на препроизводственном и производственном уровне и достижения оптимальной себестоимости продукции. Кроме того, область применения представленной модели достаточно широка, в том числе в организациях, занятых производством инновационных продуктов.

Таким образом, исследование и критический анализ теоретической и научной базы как основы для совершенствования методического обеспечения производственного учета и внутреннего контроля расходов на основе концепции УР, позволил получить следующие научные результаты:

- уточнены и дополнены теоретические положения производственного учета

в аспекте достижения целей УР промышленной организации, направленные на принципы оптимизации расходов в разрезе таких компонентов, как бюджетирование, учет и калькулирование, контроль, анализ, отчетность;

- определена сущность, принципы и функции бюджетирования оптимальных расходов в системе производственного учета, а также предложен механизм учета расходов и калькулирования себестоимости продукции в рамках использования производственного учета на основе концепции УР, включающий методики таргет- и кайдзен-костинга; обоснована необходимость отдельного отражения в учете значений в пределах и свыше бюджета по отдельным калькуляционным статьям с использованием резервных счетов раздела III «Затраты на производство» Плана счетов;

- сформировано авторское определение понятия корпоративной производственной отчетности промышленной организации как совокупности оперативной информации о расходах на производство продукции, формируемой на основе данных производственного учета, дифференцированного по ESG-критериям, и направленной на достижение уровня оптимальной себестоимости продукции и ESG-цели УР промышленной организации;

- выработано определение внутреннего контроля ESG-расходов промышленной организации на основе концепции УР как совокупность применяемых организацией средств и методов, позволяющих снизить ESG-риски, уточнены его концептуальные положения с использованием риск-ориентированного подхода, позволившие систематизировать и классифицировать основные риски, угрожающие оптимизации расходов, по уровням осуществления контроля с выделением цели и контролируемых показателей по стадиям предпроизводственного и производственного процесса.

2 Методическое обеспечение производственного учета и контроля расходов в промышленных организациях на основе концепции устойчивого развития

2.1 Бюджетирование оптимальных расходов

Бюджетирование оптимальных расходов промышленной организации при реализации ESG-стратегии является неотъемлемым компонентом системы производственного учета на основе концепции УР.

Как уже было отмечено в пункте 1.3 диссертационного исследования, для постановки стратегических целей, учитывающих интересы стейкхолдеров и определения целевых показателей, обеспечивающих УР промышленной организации, автором предлагается к использованию ССП.

Изучив мнения ученых-специалистов [27, 54, 109, 130, 155, 185] по данной проблеме, автором были выделены семь этапов, позволяющих наиболее полно реализовать возможности бюджетирования для реализации ESG-стратегии промышленной организации.

Авторский алгоритм бюджетирования оптимальных расходов (рисунок 2.1.1) является универсальным и применимым для промышленных организаций любой отрасли.

Раскроем авторское видение методики бюджетирования оптимальных расходов в промышленных организациях в аспекте концепции УР.

В рамках первого этапа «Конкретизация стратегических целей промышленной организации» осуществляется постановка стратегических целей на основе ССП, по наиболее значимым элементам (перспективам), в которых промышленная организация стремится достигнуть результатов.

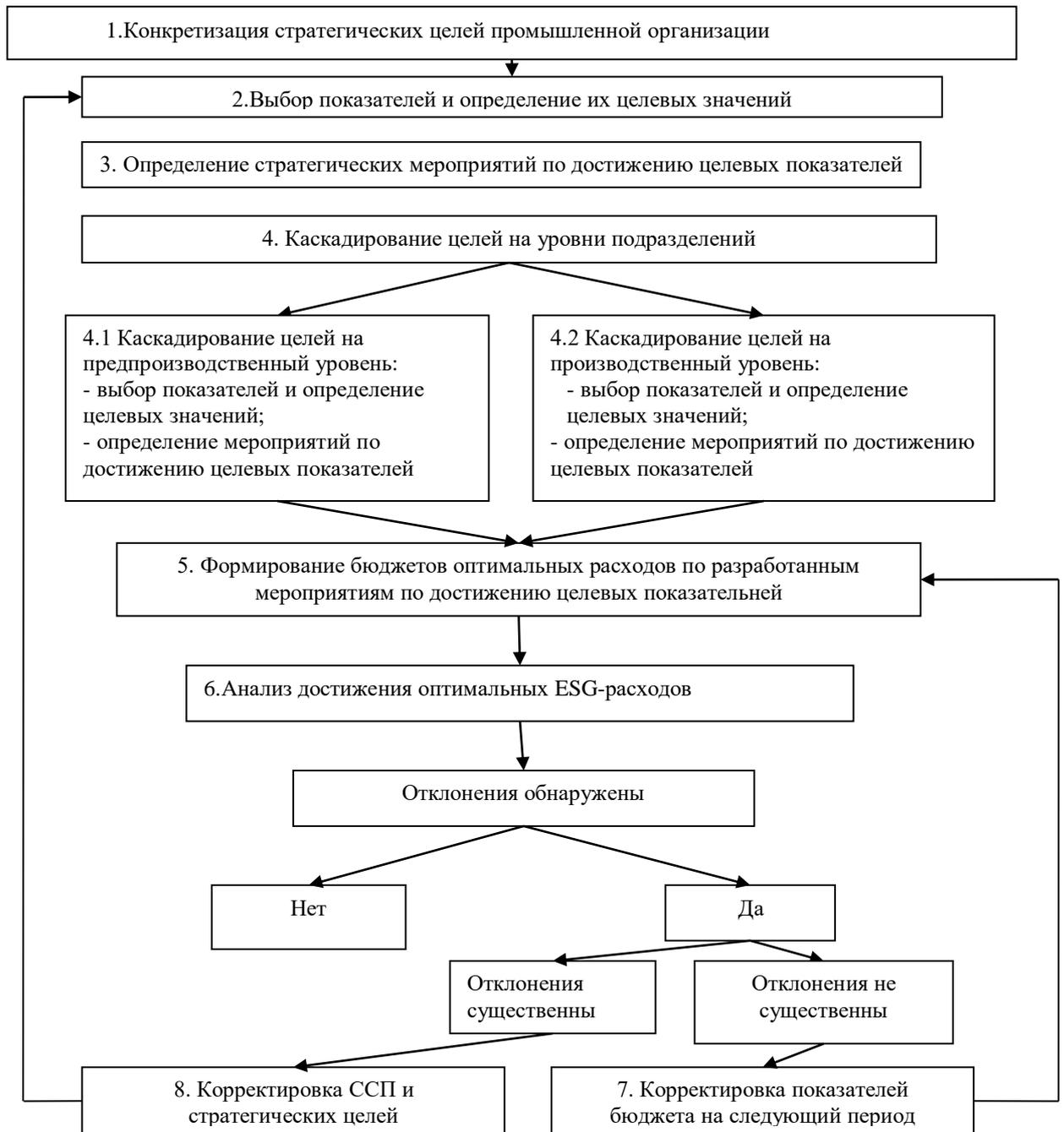


Рисунок 2.1.1 – Авторский алгоритм бюджетирования оптимальных расходов

Источник: составлено автором на основе [27; 54; 109; 130; 155; 185].

Конкретизированные цели по каждой из обозначенных перспектив, связываются причинно-следственными цепочками и разрабатывается диаграмма стратегической карты (рисунок 2.1.2).

В результате реализации второго этапа «Выбор показателей и определение их целевых значений» осуществляется разработка показателей (финансовых и нефинансовых) для каждого элемента (перспективы) ССП.

Разработанным финансовым и нефинансовым показателям устанавливаются целевые показатели, представляющие собой значения, к которым промышленная организация стремится в процессе реализации ESG-стратегии (таблица 2.1.1).

Порядок расчета показателей стратегической карты ССП представлен в разработанном автором Паспорте показателей ССП (приложение Д), в котором указываются формулы расчета показателей, текущие и плановые значения, ответственные за достижение целевого значения показателя.

Этап 3 «Определение стратегических мероприятий по достижению целевых показателей» заключается в разработке набора стратегических мероприятий, с помощью которых планируется достижение целей, установленных в стратегической карте по каждой перспективе.

Следующим (четвертым) этапом является «Каскадирование целей на уровни подразделений», в результате данного этапа стратегические цели, показатели, целевые значения и мероприятия, конкретизируются и адаптируются в структурных подразделениях (отделах).

В результате каскадирования, стратегические цели промышленной организации последовательно опускаются вниз – на уровни подразделений, при этом каждое подразделение включает в свою систему показателей только те задачи и показатели результативности общей ССП, на которые оно оказывает влияние.

Здесь происходит декомпозиция сложных показателей, назначаются ответственные, определяется процесс сбора показателей и источники данных на нижних уровнях планирования и учета, процессы обратной связи для каждого показателя.



Рисунок 2.1.2 – Диаграмма стратегической карты промышленной организации на основе концепции УР

Источник: составлено автором на основе [27; 54; 62; 109; 130; 155; 185].

Таблица 2.1.1 – Стратегическая карта ССП для обеспечения УР промышленной организации

Шифр цели	Цель	Показатели	Целевое значение	Мероприятия направленные на достижение цели
Структурный элемент ССП: Финансы				
Ф.1	Увеличение прибыли	Темп прироста прибыли от продаж, %	≥ 10	Увеличение деловой активности организации, оптимизация расходов
Ф.2	Повышение рентабельности продаж	Рентабельность, %	≥ 24	Увеличение оборачиваемости, оптимизация расходов, интенсификация производства
Ф.3	Рост стоимости организации	Темп роста стоимости организации, %	≥ 15	Повышение эффективности функционирования организации за счет оптимизации расходов, организации их контроля; взаимодействие с ключевыми стейкхолдерами
Структурный элемент ССП: Корпоративная социальная ответственность				
СО.1	Экономический рост	Коэффициент экономического роста	≥ 10	Программа экономического роста, улучшение материально-технической базы, оснащение организации оборудованием и техникой нового поколения
СО.2	Экологическое равновесие	Коэффициент экологического равновесия организации	≥ 10	Программа повышения экологизации организации за счет внедрения прогрессивных ресурсосберегающих малоотходных технологий, вторичных ресурсов и отходов
СО.3	Социальное развитие	Коэффициент социального развития организации	≥ 10	Программа социального позиционирования организации
Структурный элемент ССП: Клиенты				
К.1	Увеличение портфеля продукции гражданского назначения	Доля продукции гражданского назначения в общем объеме продукции, %	≥ 70	Собственные разработки и серийное производство продукции гражданского назначения
К.2	Увеличение доли рынка	Доля рынка, занимаемого организацией, %	≥ 40	Программа повышения лояльности клиентов
К.3	Повышение удовлетворенности потребителя	Доля постоянных клиентов, %	≥ 60	Программа повышения лояльности клиентов
Структурный элемент ССП: Внутренние бизнес-процессы				
В.1	Освоение новых	Доля новых направлений	5	Программа развития новых направлений деятельности

Шифр цели	Цель	Показатели	Целевое значение	Мероприятия направленные на достижение цели
	направлений деятельности	деятельности, %		организации
В.2	Обеспечение соответствия продукции международным стандартам производства и качества	Доля продукции соответствующих международным стандартам производства и качества, %	≥ 50	Программа улучшения качества продукции
В.3	Оптимизация расходов	Уровень расходов на 1 рубль продаж продукции, %	≤ 80	Программа оптимизации расходов, контроль за расходами, экономия ресурсов, интенсификация производства
Структурный элемент ССП: Обучение и развитие				
ОР.1	Повышение компетентности персонала	Процент сотрудников, прошедших обучение принципам концепции УР, %	100 %	Программа обучения персонала принципам концепции УР
ОР.2	Повышение удовлетворенности персонала	Доля принятых к реализации предложений по улучшению деятельности организации, поступивших от сотрудников, %	≥ 15	Программа повышения удовлетворенности персонала
ОР.3	Внедрение ресурсосберегающих систем	Доля внедрённых ресурсосберегающих технологий, %	≥ 30	Программа внедрения ресурсосберегающих систем

Источник: составлено автором на основе [27; 54; 62; 109; 130; 155; 185].

В рамках данного этапа на уровне подразделений осуществляется выбор показателей и определяются их целевые значения.

Для реализации представленной модели производственного учета (пункт 1.3 диссертационного исследования), который осуществляется по уровням, представим авторское видение каскадирования целей ССП на предпроизводственный уровень (приложение Е).

Декомпозиция стратегических целей промышленной организации на предпроизводственный уровень позволяет обозначить показатели, которые обеспечивают достижение стратегических целей, на которые организация может оказать влияние еще до начала производства нового вида продукции.

При каскадировании стратегической цели (Ф.1 «Увеличение прибыли») перспективы «Финансы» на предпроизводственный уровень, установление целевой себестоимости единицы продукции, автором диссертации предлагается на основе использования механизма таргет-костинг. При использовании таргет-костинг, целевая себестоимость, устанавливается как разница между ценой, установленной рынком и заданным показателем прибыли [87].

В свою очередь, целевая цена устанавливается на основе анализа цен конкурентов и анализа рынка. Целевая себестоимость единицы продукции определяется на основе установленного в стратегической карте на корпоративном уровне сбалансированного показателя целевой нормы прибыли (рентабельности) по формуле (2.1.1).

$$Ц_{с/с} = Ц_r - Ц_r \times Н_{пр}, \quad (2.1.1)$$

где $Ц_{с/с}$ – целевая (оптимальная) себестоимость, р.;

$Ц_r$ – ожидаемая рыночная цена за единицу изделия, р.;

$Н_{пр}$ – целевая норма прибыли, % [169].

Затем определяется расчетная себестоимость, для чего расходы калькулируются с учетом действующей в организации технологии, в соответствии с действующими нормами расхода материалов. При определении отклонений расчетной себестоимости от целевой, происходит сравнение данных показателей и вычисление отклонения в процентном отношении.

Автором установлено, что допустимое отклонение расчетной себестоимости от целевого показателя составляет 5 %. Мнения ученых-специалистов [65, 141, 156, 153] относительно величины отклонения расчетной себестоимости от целевой себестоимости варьируются от 5 % до 10 %. Мы поддерживаем мнение К. Редченко [30], который опираясь на данные источника Kaizen Costing and Value Analysis (IFS White Paper October, 2001) отмечает, что наличие небольшой разницы (в пределах от 3 % до 5 %) между расчётной и целевой себестоимостью не является препятствием для принятия решения о производстве. В японских промышленных организациях возникшая «щель» успешно закрывается с помощью кайдзен на стадии производства.

При определении отклонений расчетной себестоимости от целевой, происходит сравнение данных показателей и вычисление отклонения в процентном отношении по формуле (2.1.2).

$$\% \text{ Расх. СС цел./расч.} = [(СС \text{ расч.} - СС \text{ цел.}) / СС \text{ расч.}] \times 100 \%, \quad (2.1.2)$$

где СС расч. – расчетная себестоимость, р.;

СС цел. – целевая себестоимость, р.

Основываясь на полученных результатах расхождения между целевой и расчетной себестоимостью принимается решение о запуске или не запуске новой продукции в производство. Если полученный результат отклонения превышает допустимое значение, то конструкторы, технологи и планово-экономическая служба проводят дальнейшее изыскание резервов оптимизации расходов и достижения целевой себестоимости за счет применения ресурсосберегающих технологий, замены некоторых видов материалов, усовершенствования технологии производства, технологического оборудования и т.д. Полученные расчетные данные вновь вносят в калькуляцию до тех пор, пока расчетная себестоимость будет меньше или равна целевой себестоимости [168].

Дальнейшая декомпозиция стратегических целей промышленной организации на производственный уровень (приложение Е), позволяет определить показатели, которые организация стремится достичь в процессе производства продукции для обеспечения УР, в дальнейшем их анализировать и

контролировать. На основе декомпозиции стратегических целей по уровням, устанавливаются тактические цели по отдельным подразделениям и для достижения каждого целевого показателя на уровне подразделений разрабатываются мероприятия и разрабатываются соответствующие бюджеты (пятый этап «Формирование бюджета оптимальных расходов»).

Бюджетирование, которое является инструментом планирования (в начале) и контроля (в конце), автором рекомендуется осуществлять не только по видам ESG-расходов (экономические, экологические и социальные), но и по уровням (предпроизводственный и производственный) для их дальнейшего эффективного мониторинга. Авторский состав бюджетов оптимальных расходов, формируемых в рамках системы производственного учета на основе концепции УР представлен в приложении Ж.

Бюджет ESG-расходов раскрывает заложенные расходы на предпроизводственном и производственном уровне. Предлагаемая авторская форма бюджета является универсальной, т.к. отражает расходы с разбивкой показателей по уровням процесса производства продукции и по отчетным периодам, наглядно детализируя значения расходов по месяцам. Встраивание в долгосрочный план бюджета отчетного периода обеспечивает промышленной организации реализацию выбранной ESG-стратегии [134]. Бюджеты ESG-расходов формируются на основе декомпозиции стратегических целей посредством детализации значений ССП по годам и месяцам. Авторская форма бюджета экономических расходов представлена в таблице 2.1.2.

Таблица 2.1.2 – Бюджет экономических расходов промышленной организации на отчетный период (фрагмент)

Отчетный период 2021 год		Сумма, тыс. р.		
Шифр расходов	Расходы	01.10	01.11	целевая
01.01	Предпроизводственный уровень, всего	4122	4105	4084
01.01.01	Заработная плата производственных рабочих, осуществляющих производство опытных	1200	1200	1200

Отчетный период 2021 год		Сумма, тыс. р.		
Шифр расходов	Расходы	01.10	01.11	целевая
	образцов			
01.01.02	Отчисления во внебюджетные фонды с заработной платы производственных рабочих, осуществляющих производство опытных образцов	362	362	362
01.01.03	Заработная плата персоналу, занятому разработкой новых видов изделий	1680	1680	1680
01.01.04	Отчисления во внебюджетные фонды с заработной платы персоналу, занятому разработкой новых видов изделий	507	507	507
01.01.05	Топливо на производство опытных образцов новых видов изделий	37	36	33
01.01.06	Энергия на производство опытных образцов новых видов изделий	22	22	25
01.01.07	Вода на производство опытных образцов новых видов изделий	7	7	7
01.01.08	Расходы на эксплуатацию производственных машин и оборудования	16	15	12
01.01.09	Расходы на сырье и материалы при проектировании и разработке новых видов изделий	259	256	240
01.01.10	Прочие	22	20	18
02.01	Производственный уровень, всего	21330	21297	18556
02.01.01	Материалы	8532	8529	7422
02.01.02	Комплектующие	1066	1055	927
02.01.03	Топливо на технологические цели	639	638	556
02.01.04	Энергия на технологические цели	853	850	742
02.01.05	Вода на технологические цели	533	532	463
02.01.06	Заработная плата производственных рабочих	6399	6399	5566
02.01.07	Отчисления на социальные нужды	1930	1930	1680
02.01.08	Расходы на эксплуатацию производственных машин и оборудования	255	250	222
02.01.09	Прочие	405	402	352
02.01.10	ОПР	718	712	626

Источник: составлено автором на основе [66; 155].

Бюджет экологических расходов на предпроизводственном уровне

включает в себя расходы на мероприятия, направленные на снижение вредного воздействия на окружающую среду, повышение экологичности производства. На производственном уровне в состав экологических расходов включены расходы, осуществляемые промышленной организацией в процессе производства продукции (таблица 2.1.3).

Таблица 2.1.3 – Бюджет экологических расходов промышленной организации на отчетный период (фрагмент)

Отчетный период 2021 год		Сумма, тыс. р.		
Шифр расходов	Расходы	01.10	01.11	целевая
01.02	Предпроизводственный уровень, всего	636	704	742
01.02.01	Расходы повышение энергоэффективности / экономии (экономия энергии, топлива)	200	209	300
01.02.02	Расходы на научные исследования по повышению экологичности производства	180	186	210
01.02.03	Расходы на снижение выбросов парниковых газов в CO ₂	90	91	100
01.02.04	Расходы на повышение эффективности очищения сбрасываемых сточных вод	166	140	102
01.02.05	Расходы на экологический мониторинг	80	78	30
02.02	Производственный уровень, всего	1532	1738	1849
02.02.01	Расходы на образовательные экологические мероприятия для сотрудников или общественности (семинары, лекции и т.д.)	30	35	50
02.02.02	Расходы на очищение сбрасываемых сточных вод	450	455	490
02.02.03	Расходы на реализацию программы раздельного сбора бытовых отходов для переработки (бумаги, стекло, пластик и т.д.)	100	99	97
02.02.04	Расходы на сохранение биоразнообразия и среды обитания	-	30	100
02.02.05	Очистка сточных вод	137	138	143
02.02.06	Обращение с отходами	220	218	199
02.02.07	Охрана атмосферного воздуха и проблемы изменения климата	-	60	145
02.02.08	Защита и реабилитация почвы, подземных и поверхностных вод	-	101	230
02.02.09	Экологический сбор	145	167	245
02.02.10	НВОС	390	378	120

Отчетный период 2021 год		Сумма, тыс. р.		
Шифр расходов	Расходы	01.10	01.11	целевая
02.02.11	Расходы на экологический мониторинг	40	39	30
02.01.12	Экономические санкции начислены при нарушении плательщиком порядка и сроков уплаты экологического налога	20	18	-

Источник: составлено автором на основе [66; 155].

В бюджете социальных расходов отражаются расходы на социальные расходы промышленной организации также по уровням жизненного цикла продукции (таблица 2.1.4).

Таблица 2.1.4 – Бюджет социальных расходов промышленной организации на отчетный период (фрагмент)

Отчетный период 2021 год		Сумма, тыс. р.		
Шифр расходов	расходы	01.10	01.11	целевая
01.03	Предпроизводственный уровень, всего	3311	3376	3500
01.03.01	Расходы на обучение/повышение квалификации/дополнительного образования для сотрудников и/или программы субсидирования обучения в ВУЗах	1800	1800	1800
01.03.02	Расходы на социальные инвестиции и развитие регионов присутствия: в сфере образования/здравоохранении/социального обеспечения/инфраструктуры в регионе присутствия	906	900	780
01.03.03	Расходы на собственную медицинскую инфраструктуру	605	676	920
02.03	Производственный уровень, всего	41583	40399	36759
02.03.01	Расходы на социальные выплаты сверх требований законодательства	31950	30786	25800
02.03.02	Расходы на комплексную программу добровольного медицинского страхования и добровольное медицинское страхование для членов семей сотрудников на льготных корпоративных условиях	700	734	854
02.03.03	Расходы на корпоративную программу жилищного обеспечения или предоставление дополнительных выплат/льгот на ипотечные взносы сотрудников	2000	2100	3400
02.03.04	Расходы на корпоративную пенсионную программу работников организации	505	508	800

Отчетный период 2021 год		Сумма, тыс. р.		
Шифр расходов	расходы	01.10	01.11	целевая
02.03.05	Расходы на горячую линию/анонимный канал для обратной связи/жалоб по вопросам коррупции, нарушения прав человека и дискриминации для работников организации	178	108	99
02.03.06	Расходы на благотворительные проекты	1200	1100	880
02.03.07	Расходы на волонтерское движение	655	659	780
02.03.08	Расходы на услуги корпоративных детских садов/яслей для детей сотрудников и \или денежную компенсацию на оплату детского сада/яслей	340	342	450
02.03.09	Расходы на обучение/повышение квалификации/дополнительного образования для сотрудников и/или программы субсидирования обучения в ВУЗах	765	768	803
02.03.10	Расходы на социальные инвестиции и развитие регионов присутствия: в сфере образования/здравоохранении/социального обеспечения/инфраструктуры в регионе присутствия	1200	1230	1400
02.03.11	Расходы на корпоративные мероприятия	500	499	450
02.03.12	Расходы на материальную помощь и подарки	780	777	670
02.03.13	Расходы на премии	450	434	345
02.03.14	Социальный пакет: оплата мобильной связи, компенсация питания	360	354	288

Источник: составлено автором на основе [66; 155].

На основе бюджетов экономических, экологических и социальных расходов формируется агрегированный бюджет ESG-расходов (таблица 2.1.5), позволяющий аккумулировать расходы на предпроизводственном и производственном уровне.

Таблица 2.1.5 – Агрегированный бюджет ESG-расходов (фрагмент)

Отчетный период 2021 год		Сумма, тыс. р.		
Шифр расходов	Расходы	01.10	01.11	целевая
01	Предпроизводственный уровень, всего	8069	8185	8326

Отчетный период 2021 год		Сумма, тыс. р.		
Шифр расходов	Расходы	01.10	01.11	целевая
01.01	Экономические расходы	4122	4105	4084
01.02	Экологические расходы	636	704	742
01.03	Социальные расходы	3311	3376	3500
02	Производственный уровень, всего	64455	63434	57164
02.01	Экономические расходы	21330	21297	18556
02.02	Экологические расходы	1532	1738	1849
03.03	Социальные расходы	41583	40399	36759
ИТОГО ESG-расходов		72524	71619	65490

Источник: составлено автором на основе [66; 155].

Этап 6 «Анализ достижения оптимальных расходов» включает в себя оценку промежуточных значений достижения оптимальных расходов, установленных на основе ССП, как на конец каждого отчетного года, так и на конец отчетного месяца. На данном этапе выявляется влияние отдельных показателей на достижение стратегических и тактических целей промышленной организации.

Подробнее «Анализ достижения оптимальных расходов» будет рассмотрен в пункте 2.3 диссертационного исследования.

Следующим (седьмым) этапом является «Корректировка показателей бюджета» на котором, на основе выявленных отклонений бюджетных показателей в ходе анализа, осуществляется корректировка показателей бюджета, либо корректировка ССП или стратегических целей (если устранение негативного воздействия факторов не возможно).

Таким образом, бюджетирование и формирование ССП являются взаимосвязанными процессами, поскольку бюджетирование оптимальных расходов осуществляется в соответствии с предлагаемыми мероприятиями по достижению целевых значений, установленных в ССП и обеспечивающих УР

промышленной организации. В свою очередь, целевые значения, установленные в ССП уточняются и при необходимости корректируются по итогам оценки достижения бюджетных показателей ESG-расходов.

2.2 Методический подход к учету расходов и калькулированию себестоимости продукции на основе достижения оптимальной себестоимости

Фактические данные о расходах, сформированные в системе производственного учета является информационной базой для корректировки бюджета, а также контроля, мониторинга и анализа ESG-расходов.

Как было выявлено в ходе диссертационного исследования (пункт 1.2 диссертационного исследования) на исследуемых промышленных организациях, использующих традиционный способ формирования учетных записей, информация об отклонениях, собранная на счете учета готовой продукции (счет 43) не обладает достаточной информативностью для принятия решений по оптимизации расходов, т.к. не дает детализации расходов, по которым произошли отклонения.

Представим авторское видение учета ESG-расходов в системе производственного учета на основе концепции УР (рисунок 2.2.1).

Согласно авторской методики учета ESG-расходов, значения, полученные в пределах бюджета ESG-расходов, отражаются в учете на счетах раздела III Плана счетов, а показатели, полученные свыше бюджетных показателей, отражаются на резервных 30-счетах.

Информационная база, сформированная в результате отдельного учета отклонений от бюджетных показателей, позволит проследить ESG-расходы по основным компонентам, входящим в себестоимость продукции, выявить отклонения фактической себестоимости от целевой, путем сравнения показателей расходов с целевыми значениями.

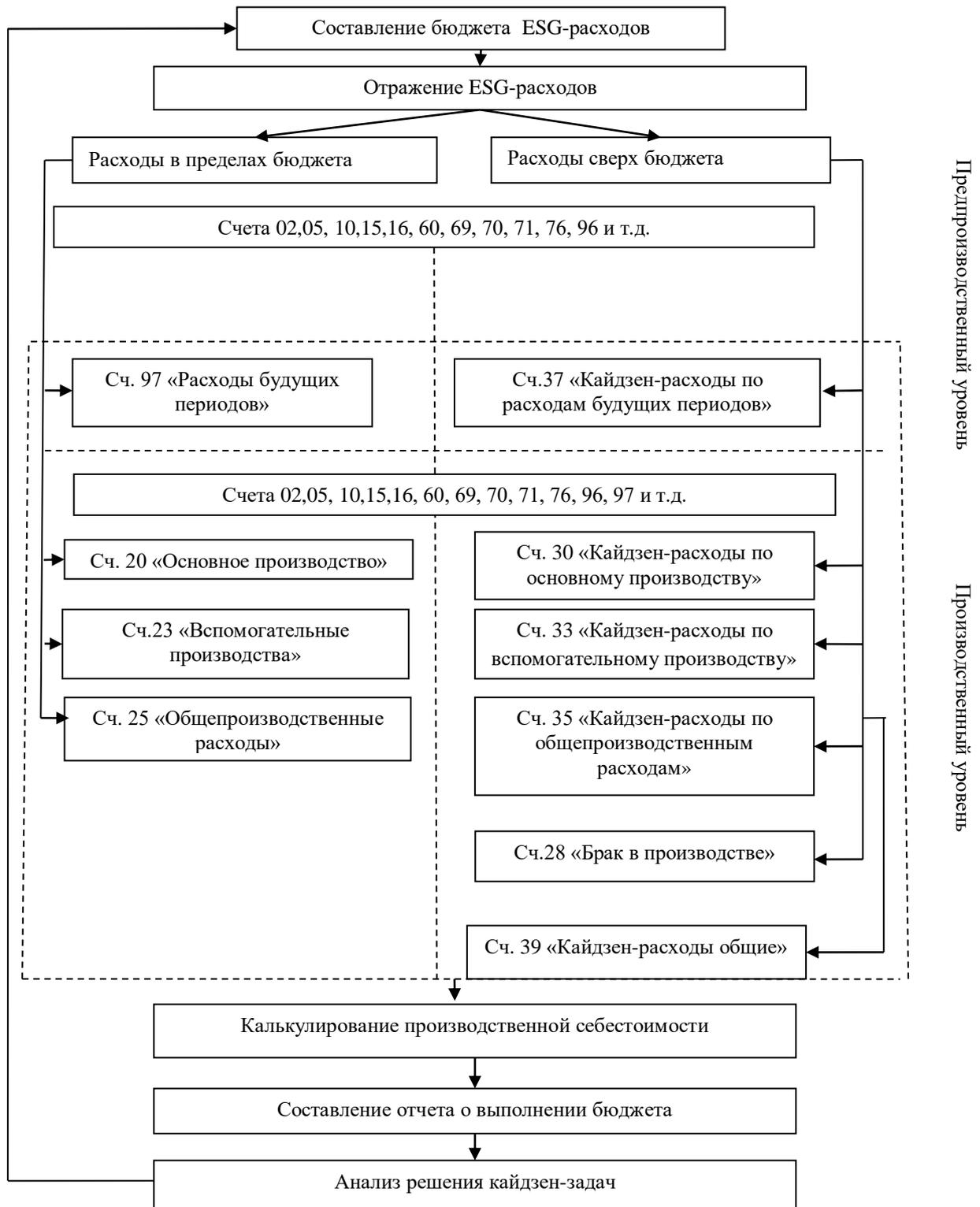


Рисунок 2.2.1 – Модель учета ESG-расходов и калькулирования себестоимости

Источник: составлено автором на основе [133; 136].

Все расходы сверх бюджета являются кайдзен-расходами, под которыми

понимаем отклонение фактических ESG-расходов от установленных целевых показателей расходов, которое организация стремится сократить на основе использования кайдзен-костинга для достижения целевой (оптимальной) себестоимости продукции [86].

Предложенная автором модель учета ESG-расходов применима как для новых видов продукции, вновь запускаемых в производство, так и для тех видов продукции, производство которых уже осуществляется, но планируется оптимизация себестоимости. Для изделий, запущенных в производство, на основе использования кайдзен-костинга обеспечивается постепенное достижения целевых показателей расходов и целевой себестоимости.

Автором разработан Регламент производственного учета, где представлено описание и корреспонденция счетов в рамках системы производственного учета на основе концепции УР (приложение И).

Для обеспечения УР промышленные организации осуществляют ESG-расходы на предпроизводственном и производственном уровне. ESG-расходы на предпроизводственном уровне направленные на совершенствование технологических процессов или продукции с учетом принципов УР подразделяются на: капитальные расходы и расходы будущих периодов.

Капитальные ESG-расходы – осуществляются в виде инвестиций в материальные активы (например, приобретение основных средств, позволяющих применять ресурсосберегающие технологии); нематериальных активов (специализированного программного обеспечения); НИОКР (создание собственных разработок новых видов продукции и технологий) учитываются на счете учета вложений во внеоборотные активы (счет 08). В последствии эти расходы включаются в расходы будущих периодов (на счет 97) в виде амортизации основных средств (счет 02), амортизации нематериальных активов (счет 05).

НИОКР не давшие положительный результат учитываются в составе прочих расходов (счет 91) и в себестоимость продукции не включаются. Расходы,

которые осуществляются на предпроизводственном уровне, автор предлагает учитывать на счете 97 (расходы будущих периодов), и включать в себестоимость продукции после получения дохода от реализации новых видов продукции.

На производственном уровне все ESG-расходы, осуществляемые в основных и вспомогательных цехах формируют фактическую себестоимость произведенной продукции.

ОПР включаются в расходы по отдельным заказам пропорционально базы распределения (за которую может быть принята сумма прямых расходов или сумма начисленной заработной платы основных производственных рабочих); ОХР списываются в себестоимость продаж.

К производственным счетам, аккумулирующих информацию о расходах сверх бюджета автором отнесен и счет 28 «Брак в производстве», т.к. расходы на производство и исправление бракованных изделий в бюджете не планируются и промышленные организации стремятся свести данный показатель к нулю.

Общая сумма расходов на производство продукции составляется из расходов, собранным с разбивкой по показателям сверх и в пределах бюджета, и по видам ESG-расходов. Общая сумма отклонений от показателей, установленных в бюджете собирается на счете 39 «Кайдзен-расходы общие» (таблица 2.2.1).

Таблица 2.2.1 – Бухгалтерские проводки по учету ESG-расходов

Содержание фактов хозяйственной деятельности	Дебет	Кредит
Предпроизводственный уровень		
1 Отражаются расходы, осуществленные на предпроизводственном уровне как расходы будущих периодов		
- в пределах бюджета	97	10, 70, 69 и т.д.
- сверх бюджета	37	
Производственный уровень		
2 Отражаются текущие расходы на производство продукции		
- в пределах бюджета	20, 23, 25	10, 70, 69 и т.д.
- сверх бюджета	30, 33, 35, 28	

Содержание фактов хозяйственной деятельности	Дебет	Кредит
3 Отражается включение ОПР в расходы конкретного вида продукции - в пределах бюджета	20	25
4 Отражается включение расходов сверх бюджета в общую сумму расходов сверх бюджета	39	30, 33, 35, 28
5 Отражается выпуск продукции по расходам в пределах бюджета	43 субсчет «Расходы в пределах бюджета»	20
6 Отражается включение расходов сверх бюджета в себестоимость выпущенной продукции	43 субсчет «Кайдзен-расходы»	39
7 Отражается ОХР		
- в пределах бюджета	26	10, 70, 69 и т.д.
- сверх бюджета	36	
8 Списываются ОХР на себестоимость продаж		
-в пределах бюджета	90 субсчет «Расходы в пределах бюджета»	26
-сверх бюджета	90 субсчет «Кайдзен-расходы»	36

Источник: составлено автором на основе [5; 20; 21; 133; 136].

Формирование информации о ESG-расходах, необходимой для текущего управления, возможно путем углубления и расширения системы их аналитического учета, разработки многоуровневой кодировки счетов, позволяющей по каждому виду операции использовать комплекс различных аналитических признаков сбора информации, для чего к каждому счету учета расходов открываются субконто, отражающие соответственно экономические (01), экологические (02), социальные (03) расходы.

Информация сформированная в результате этого, позволит проследить ESG-расходы, входящие в себестоимость продукции, которые будут собраны на соответствующих счетах.

Авторская модель калькулирования себестоимости продукции по ESG-расходам представлена на рисунке 2.2.2.

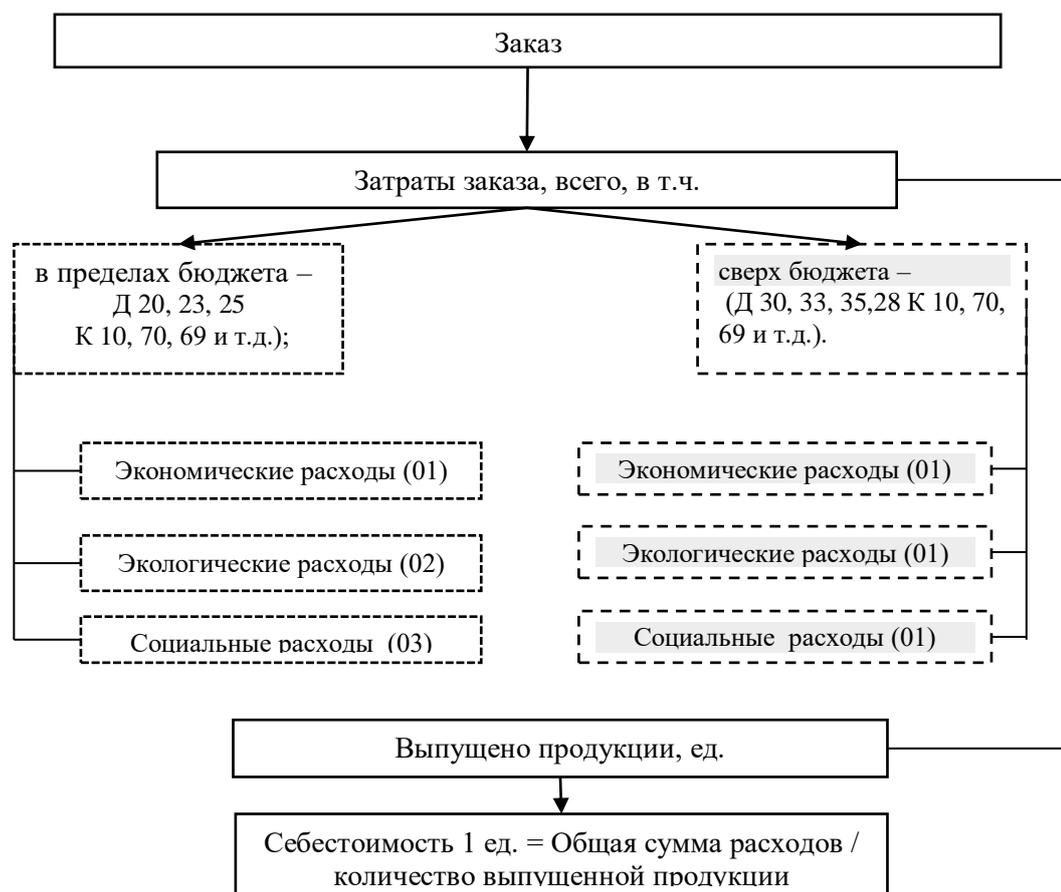


Рисунок 2.2.2 – Авторская модель калькулирования себестоимости по ESG-расходам

Источник: составлено автором на основе [5; 20; 21; 133; 136].

На основании информации, полученной на счетах производственного учета, формируется калькуляция продукции (таблица 2.2.2).

Таблица 2.2.2 – Калькуляция изделия «Дизельная электростанция передвижная», тыс. р.

Наименование статей расходов	Целевой показатель	01.10	01.11	01.12		
				фактическая	целевая	кайдзен-расходы
Материалы	462,96	553,20	550,30	547,25	546,23	2,02
Комплектующие	90,30	98,60	98,20	98,00	97,90	0,10
Топливо на технологические цели	30,50	33,90	33,50	33,40	33,20	0,20
Энергия на технологические цели	43,90	45,30	45,00	45,00	44,90	0,10

Наименование статей расходов	Целевой показатель	01.10	01.11	01.12		
				фактическая	целевая	кайдзен-расходы
Вода на технологические цели	21,80	23,30	22,90	22,70	22,70	-
Заработная плата производственных рабочих	470,32	544,90	544,90	544,70	544,70	-
Отчисления на социальные нужды	142,03	164,55	164,55	164,00	164,00	-
Расходы на эксплуатацию производственных машин и оборудования	10,40	13,80	13,60	13,20	13,20	-
Расходы будущих периодов	16,40	17,50	17,20	17,10	17,10	-
Цеховая себестоимость	1288,61	1495,05	1490,15	1485,55	1483,93	1,62
Общепроизводственные расходы	70,80	71,80	70,90	69,70	68,60	1,10
Производственная себестоимость	1359,41	1566,85	1561,05	1555,25	1552,53	2,72
Потери вследствие брака	-	20,60	16,10	15,30	13,95	1,35
Прочие производственные расходы	36,80	40,50	38,76	37,23	36,71	0,52
Коммерческие расходы	10,30	12,50	12,20	11,90	11,90	-
Полная себестоимость 1 ед.	1406,51	1640,45	1628,11	1619,68	1615,09	4,59
Прибыль на 1 ед. изделия	444,16	210,22	222,56	230,99	234,58	3,59
Цена 1 ед.	1850,67	1850,67	1850,67	1850,67	1850,67	-
ESG расходы, всего, в т.ч.						
- экономические	562,61	984,27	895,46	890,83	888,29	2,54
- экологические	413,34	246,06	325,62	323,94	323,02	0,92
- социальные	430,56	410,12	407,06	404,91	403,78	1,16

Источник: составлено автором на основе [5; 20; 21; 133; 136].

Автором разработана форма калькуляции, которая является универсальной, и наглядно отражает достижение целевого показателя себестоимости продукции на конкретное изделие с разбивкой значений калькуляционных статей по

отчетным периодам. На основе установленных целевых показателей бюджета расходов формируется калькуляция продукции и заполняются целевые показатели расходов (графа 2) по каждой калькуляционной статье. Графы 3 и 4 в предложенной автором формы отражают промежуточные фактические показатели расходов по каждой калькуляционной статье на конкретный отчетный период.

Калькуляции изделия отражают промежуточные показатели расходов по основным калькуляционным статьям в соответствии с установленными показателями бюджета экономических расходов на предыдущие отчетные периоды. Графы 5-7 авторской формы калькуляции отражают: целевой показатель на данный отчетный период (графа 6), фактическое значение (графа 5) и отклонения между ними (графа 7). Особенностью авторской формы калькуляции также является наглядное представление суммы прибыли на 1 единицу изделия, что позволяет проследить вклад сотрудников производственных подразделений по оптимизации расходов в достижение корпоративной стратегической цели, установленной в карте ССП (таблица 2.1.1 пункта 2.1 диссертационного исследования) по перспективе «Финансы»: Ф.1 «Увеличение прибыли». Особенностью предложенной автором калькуляции является отражение общей суммы ESG-расходов с разбивкой на составляющие (экономические, экологические, социальные), что возможно с использованием определенных настроек программного обеспечения для учета расходов и позволит наглядно отразить динамику и состав расходов на единицу продукции.

Разница между фактическим и целевым значением на конкретный отчетный период (графа 6) по каждой калькуляционной статье отражает кайдзен-расходы, которые необходимо сократить для достижения целевого показателя. Сотрудники производственных подразделений осуществляют анализ тех статей расходов, по которым есть возможность их оптимизации за счет замены компонентов, технологии и т.д.

Авторское видение реализации анализа в системе производственного учета на основе концепции УР представлено в пункте 2.3 диссертационного исследования.

С помощью производственного учета на основе концепции УР на уровне продукции производится поиск способов и путей снижения себестоимости того или иного вида изготавливаемой продукции или отдельных компонентов продукции на основе кайдзен-костинга, который по мнению ученых [125, 153] позволяет обеспечивать целевой уровень себестоимости продукции за счет изыскания возможностей оптимизации расходов в процессе производства.

На основании показателей счетов производственного учета, на которых аккумулируется информация по полученным показателям сверх бюджета (30-39, 28) и в пределах бюджета (20, 23, 25) в калькуляции отражаются фактические показатели расходов на конкретный отчетный период (графа 5), а также отклонения фактической величины от целевой величины на конкретный месяц, которые приобретают статус кайдзен-задач на следующий месяц (графа 7). Под кайдзен-задачей в целях диссертационного исследования понимаем целевой показатель оптимизации статей ESG-расходов и себестоимости продукции, достижение которого ставится на уровне каждого вида продукции. На основании информации счетов производственного учета, где информация о ESG-расходах формируется в разрезе показателей в пределах и сверх бюджета, формируется карточка кайдзен-задачи на следующий месяц (приложение К). Показатели целевой себестоимости на отчетный месяц определяются на основе установленной на этот месяц целевой величины себестоимости изделия, отраженной в калькуляции [86].

Руководством промышленной организации перед сотрудниками ставится задача – изыскать резервы оптимизации ESG-расходов. Как раз на данном этапе периодически устанавливаются новые нормативы и нормы расходов, производительности труда и т.д.

На основании карточки кайдзен-задачи по изделиям составляется калькуляция по видам изделий и корректируются показатели бюджета на следующий месяц. При использовании возможностей специального программного обеспечения информация об отклонениях от показателей, установленных в бюджете позволит оперативно формировать аналитические справки, отчеты по

данным отклонениям. Периодичность формирования справок, отчетов можно задать как ежедневно, так и с большей частотой. Главной целью разработанной автором калькуляции является формирование информации о достижении целевого показателя себестоимости продукции за счет оптимизации ESG-расходов и отражение вклада сотрудников производственных подразделений в достижение корпоративных стратегических целей.

2.3 Методика анализа в системе производственного учета на основе устойчивого развития

В целях реализации производственного учета, который направлен на обеспечения УР промышленной организации за счет оптимизации ESG-расходов, автором предлагается методика анализа, реализуемая на следующих уровнях:

1) предпроизводственный анализ, осуществляемый до начала производства – при планировании производства нового вида продукции или при внесении существенных корректировок в процесс производства, в конструкцию продукции и т.д. для обеспечения УР промышленной организации;

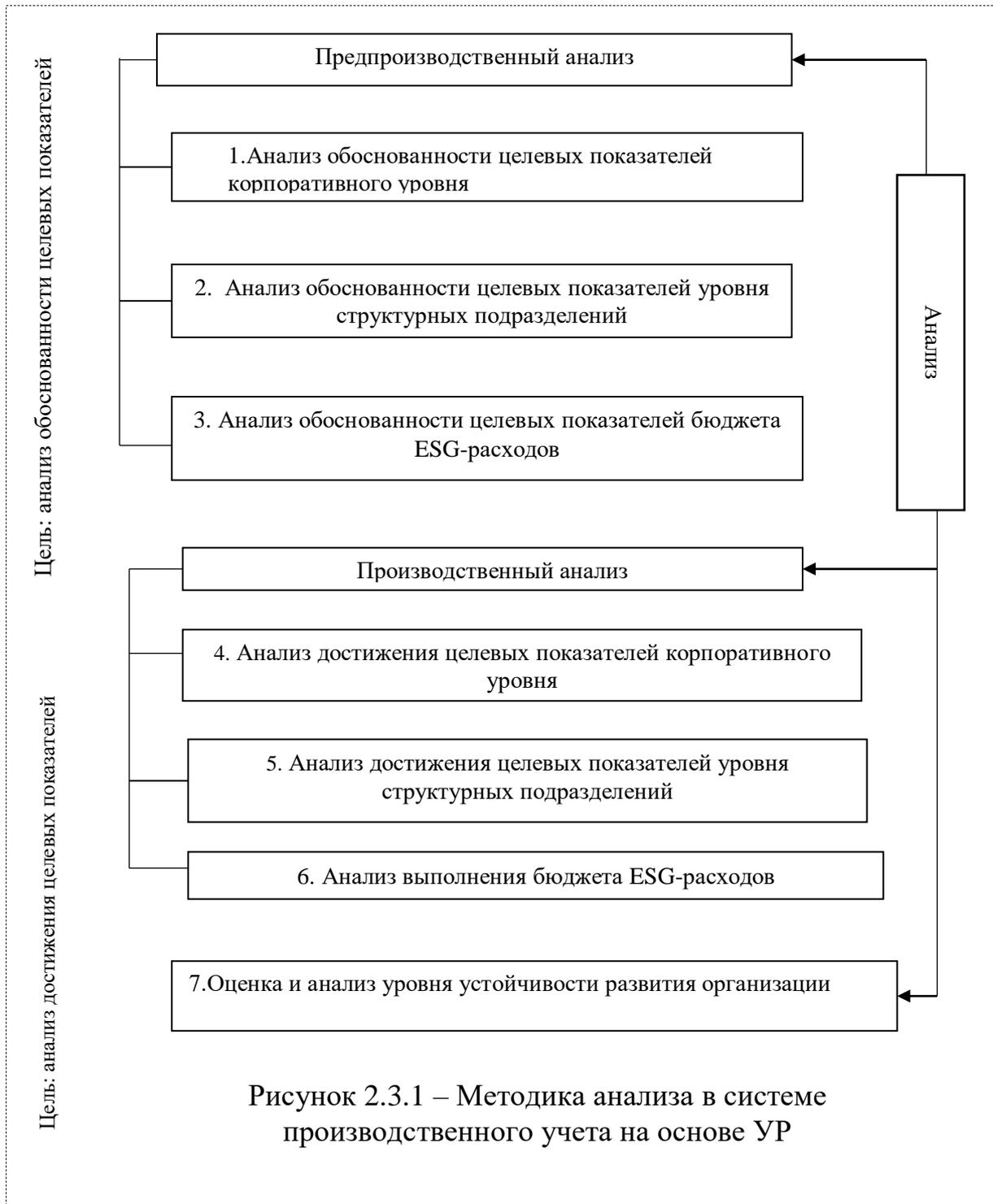
2) производственный анализ, осуществляемый в процессе производства продукции.

Задачами анализа являются сравнительная оценка показателей, диагностика их отклонений и определение влияния факторов на достижение целевых показателей.

Авторская методика анализа в системе производственного учета на основе УР представлена на рисунке 2.3.1.

Первый этап «Анализ обоснованности целевых показателей корпоративного уровня» заключается в анализе обоснованности целевых финансовых и нефинансовых показателей, выбранных в качестве сбалансированных и отраженных в стратегической карте корпоративного уровня ССП (таблица 2.1.1

пункта 2.1 диссертационного исследования).



Источник: составлено автором на основе [81; 132].

Значения целевых показателей представляют собой количественные выражение уровня показателя, который он должен достичь для обеспечения УР

промышленной организации. Целевое значение сбалансированных показателей устанавливается на основе сравнения деятельности с аналогичными организациями промышленности, показателями зарубежных компаний, со значениями предыдущих периодов данной организации, с учетом нормативных и законодательных ограничений и требований, с учетом соответствия НДТ и т.д.

Второй этап «Анализ обоснованности целевых показателей уровня структурных подразделений», заключается в обосновании целевых значений финансовых и нефинансовых показателей, установленных в качестве целевых, при каскадировании стратегических корпоративных целей на подразделения (приложение Е).

Каскадирование стратегических целей на структурные подразделения, автором предложено осуществлять по уровням, что позволит установить ответственных за достижение целевых показателей конкретные подразделения (при дальнейшем каскадировании – ответственных сотрудников) на предпроизводственном и производственном уровне.

Целевые значения предпроизводственного уровня представляют собой количественное выражение уровня показателя, который стремится достичь организация еще до начала производства продукции, производственного – в процессе производства.

Целевые значения показателей структурных подразделений устанавливаются для достижения корпоративных стратегических целей на основе возможных мероприятий по оптимизации, совершенствованию производственного процесса, продукции, расходов на основе снижения энергоемкости, ресурсоемкости и повышения экологичности и т.д. На данном этапе производится анализ обоснованности целевой себестоимости, который включает в себя определение себестоимости на основе использования механизма таргет-костинг.

Как уже было отмечено ранее (пункт 2.1 диссертационного исследования) анализ обоснованности установления целевой себестоимости осуществляется на основе целевой цены и целевой нормы прибыли (рентабельности).

Для наглядности и удобства определения расхождения между целевой и

расчетной себестоимостью автором предлагается форма корпоративной производственной отчетности (КПО) «Отчет об отклонениях расчетной себестоимости от целевой себестоимости» (таблица 2.3.1).

Анализ обоснованности целевой цены заключается в определении цены на продукцию промышленной организации на основе анализа цен конкурентов и анализа рынка. Здесь осуществляется маркетинговый анализ, изучаются потребительские запросы на основе которых разрабатывается концепция новой продукции, либо определяются направления модификации и усовершенствования продукции с учетом требований ключевых стейкхолдеров. На данном этапе производится уточнение функциональности продукции, а также уровня качества как отдельных функций, так и в целом по продукции с точки зрения соответствия ожиданиям ключевых стейкхолдеров (QFD-анализ). Здесь производится анализ предпочтений потребителей продукции, которые оказывают влияние на выбор конкретной продукции.

Этап 3 «Анализ обоснованности целевых показателей бюджета ESG-расходов» подразумевает разработку бюджетов для реализации мероприятий (инициатив) по каждому показателю, установленному в качестве целевого и отраженного в Стратегической карте ССП как для корпоративного уровня, так и для уровня подразделений. Для бюджетирования расходов, обеспечивающих УР промышленной организации и достижение целевых сбалансированных показателей, все расходы сводятся в бюджетах ESG-расходов (экономических, экологических и социальных).

Четвертый, пятый, шестой этапы осуществляются в рамках производственного анализа.

Информационной базой для осуществления производственного анализа являются данные производственного учета. Как уже отмечалось в пункте 2.2 диссертационного исследования, предлагаемый механизм учета расходов и калькулирования себестоимости позволяет аккумулировать финансовую информацию на счетах производственного учета в разрезе целевых показателей и отклонений от целевых показателей ESG-расходов.

Таблица 2.3.1 – Отчет об отклонениях расчетной себестоимости от целевой себестоимости (ф. КПО. 1)

Наименование	Запланированный годовой объем продаж, тыс. ед.	Расчетная себестоимость, тыс. р.		Целевая себестоимость, тыс.р.		Разница между расчетной и целевой себестоимостью, тыс.р.		Расхождение между расчетной и целевой себестоимостью, %	Принятие решения
		1 ед. продукции	запланиро ванного годового объема продаж	1 ед. продукции	Всего запланирова нного выпуска	1 ед. продукции	Всего запланирова нного выпуска		
Продукция «А»	5000	2000	10000	1900	9500	100	500	5,00	в производство
Продукция «Б»	5000	2618	13090	2380	11900	238	1190	9,10	дальнейшая оптимизация расходов

Источник: составлено автором на основе [29; 30].

Нефинансовые показатели для дальнейшего мониторинга, контроля и анализа отражаются в КПО.

Этап 4 «Анализ достижения целевых показателей корпоративного уровня» – на данном этапе производится сравнительная оценка показателей, установленных в качестве целевых в стратегической карте корпоративного уровня (таблица 2.1.1 пункта 2.1 диссертационного исследования).

После анализа достижения целевых показателей корпоративного уровня, осуществляется анализ их составляющих, для выявления тенденций изменения составляющих целевого показателя. В ходе анализа осуществляется оценка достижения нефинансовых ESG-показателей корпоративного уровня и производится расчет отклонений фактических ESG-показателей от целевых.

Этап 5 «Анализ достижения показателей уровня структурных подразделений» осуществляется на основе показателей, установленных в стратегической карте на уровне производственных подразделений (приложение Ж) ежемесячно с последующим анализом их составляющих аналогично предыдущему этапу.

В ходе рассматриваемого этапа анализа осуществляется также анализ достижения целевой себестоимости, который заключается в оценке выполнения кайдзен-задач по каждой статье калькуляции.

При анализе выполнения кайдзен-задач используются карточки кайдзен-задач (приложение К) по производству продукции, определяются отклонения между целевой и фактической величиной расходов с указанием кода причин этих отклонений и кодом варианта достижения целевых показателей.

Расчет величины кайдзен-задач по месяцам по изделию осуществляется в предлагаемой автором форме КПО «Отчет о целевой себестоимости изделия за месяц» (таблица 2.3.2).

На основании КПО «Отчет о целевой себестоимости изделия за месяц» технолог совместно с начальником цеха составляет план оптимизации расходов по конкретному изделию и распределяет между сотрудниками ответственность за его исполнение [86].

Таблица 2.3.2 – Отчет о целевой себестоимости изделия за месяц (ф. КПО.2)
(фрагмент)

Целевая себестоимость 1406,51 тыс. р.		Объем производства в месяц 3_шт.			Норма прибыли 12 %	
месяц	себестоим ость 1 изделия на начало месяца, тыс. р.	разница между расчетной величиной и целевой себестоимостью		целевой показатель оптимизации на месяц		себестоимость 1 изделия с учетом оптимизации, тыс. р.
		на 1 ед. изделия, тыс. р.	на весь выпуск в месяц, тыс. р.	на весь выпуск в месяц, тыс. р.	на 1 изделие, тыс. р.	
январь	1628,11	221,6	664,8	79,77	26,59	1601,52

Источник: составлено автором на основе [29; 30].

Анализ статей калькуляции проводится на предмет возможности их оптимизации и достижения целевого значения. Информационной базой анализа являются данные калькуляции, где выявленные отклонения фактических показателей от целевых приобретают статус кайдзен-задач, которые анализируются на предмет ее решения.

Для определения уровня выполнения кайдзен-задач по сменам на основании данных расхода сырья и материалов за смену ежедневно начальником смены составляется форма КПО «Сменный отчет выполнения кайдзен-задач» (таблица 2.3.3).

Таблица 2.3.3 – Сменный отчет выполнения кайдзен-задач (ф. КПО.3)

Наименование прямых расходов	кайдзен-задача			Пояснения
	план, тыс. р.	факт, тыс. р.	% выполнения	
Основные материалы	4,77	4,20	88,05	качество материалов
Вспомогательные материалы	1,62	1,56	96,29	качество материалов
Вода на технологические цели и т.д.	0,95	0,65	68,42	протечки шлангов

Источник: составлено автором на основе [29; 30].

Результаты выполнения кайдзен-задач отражаются в разработанной автором форме КПО «Отчет о выполнении кайдзен-задач (ф. КПО.4), который представлен в таблице 2.3.4.

Таблица 2.3.4 – Отчет о выполнении кайдзен-задач по видам изделий (ф. КПО.4)

Вид продукции	Целевая себестоимость на выпуск, млн р.	Расчетная себестоимость на выпуск, млн р.	Кайдзен-задача на выпуск, млн р.	Результат оптимизации расходов		
				на весь выпуск млн р.	отклонение (невыполнение (-) / перевыполнение (+) кайдзен-задачи), млн. р.	процент решения кайдзен-задачи, %
Продукция А	1703,14	1716,68	13,54	10,5	-3,04	77,54
Продукция Б	2100,36	2108,76	8,40	3,6	-4,80	42,85
Продукция В	3300,33	3314,04	13,71	7,6	-6,11	55,43

Источник: составлено автором на основе [29; 30].

В ходе анализа осуществляется оценка достижения нефинансовых ESG-показателей уровня структурных подразделений и производится расчет отклонений фактических ESG-показателей от целевых. В ходе реализации данного этапа осуществляется также анализ отклонений достижения целевой прибыли.

На следующем (шестом этапе) осуществляется «Анализ выполнения бюджета ESG-расходов», который подразумевает анализ исполнения бюджетов для реализации мероприятий (инициатив) по каждому показателю, установленному в качестве целевого и отраженного в стратегической карте ССП как для корпоративного уровня, так и для уровня подразделений.

Отчет об исполнении бюджета является формой КПО, подлежащей раскрытию в Годовом отчете промышленной организации (ф. КПО.5), таблица 2.3.5.

Таблица 2.3.5 – Отчет об исполнении агрегированного бюджета ESG-расходов на 01.10.21 (ф. КПО.5)

Отчетный период 2021 год		Сумма, тыс. р.		
Шифр расходов	Расходы	01.10	целевая	отклонения
01	Предпроизводственный уровень, всего	8069	8326	-257

Отчетный период 2021 год		Сумма, тыс. р.		
Шифр расходов	Расходы	01.10	целевая	отклонения
01.01	Экономические расходы	4122	4084	+28
01.02	Экологические расходы	636	742	-106
01.03	Социальные расходы	3311	3500	-189
02	Производственный уровень, всего	64455	57164	-7291
02.01	Экономические расходы	21330	18556	+2774
02.02	Экологические расходы	1532	1849	-317
03.03	Социальные расходы	41583	36759	+4824
ИТОГО ESG-расходов		72524	65490	-7034

Источник: составлено автором на основе [29; 30].

Для реализации седьмого этапа анализа в системе производственного учета на основе УР – «Оценка и анализ уровня устойчивости развития организации», на основе исследования мнения ученых [100, 132, 167] и с учетом предложенной модели производственного учета в аспекте УР, автором предлагается методика оценки устойчивости развития организации по обобщенному показателю с учетом интегральных показателей, учитывающих финансовые и нефинансовые показатели, отраженные в стратегической карте ССП, позволяющие увязывать элементы ССП (Финансы, Корпоративная социальная ответственность, Клиенты, Внутренние бизнес-процессы, Обучение и развитие), как на корпоративном уровне, так и на внутреннем уровне промышленной организации.

Корпоративный уровень УР промышленной организации автором предлагается определять на основе обобщенного интегрального показателя, рассчитанного на основе показателей стратегической карты ССП корпоративного уровня.

Обобщенный показатель корпоративного уровня УР промышленной организации на основе ССП рассчитывается на основе среднегеометрический из интегральных показателей по каждому элементу ССП, формула (2.3.1).

$$U_{\text{корп}} = \sqrt[5]{U_{\text{ф}} + U_{\text{ксо}} + U_{\text{кл}} + U_{\text{впб}} + U_{\text{ор}}} \quad (2.3.1)$$

Вследствие различной размерности показателей ССП производится их отображение на единую безразмерную шкалу, в качестве которой выбран интервал (0,1) и по каждой из составляющих ССП вычисляются интегральные показатели устойчивости (таблица 2.3.6).

Таблица 2.3.6 – Интегральные показатели корпоративного уровня УР промышленной организации

Интегральные показатели УР	Составляющие интегральных показателей
Элемент ССП: Финансы	
$U_{\text{ф}} = \sqrt{T_{\text{прПП}} \times R_{\text{п}} \times T_{\text{прСП}}}$	$T_{\text{прПП}}$ – темп прироста прибыли от продаж, %; $R_{\text{п}}$ – рентабельность, %; $T_{\text{прСП}}$ – темп роста стоимости организации, %.
Элемент ССП: Корпоративная социальная ответственность	
$U_{\text{КСО}} = \sqrt{K_{\text{экон.роста}} \times K_{\text{экол.равн}} \times K_{\text{соц.разв.}}}$	$K_{\text{экон.роста}}$ – коэффициент экономического роста; $K_{\text{экол.равн}}$ – коэффициент экологического равновесия; $K_{\text{соц.разв.}}$ – коэффициент социального развития.
Элемент ССП: Клиенты	
$U_{\text{кл}} = \sqrt{D_{\text{пгн}} \times DR_{\text{п}} \times D_{\text{в}}}$	$D_{\text{пгн}}$ – доля продукции гражданского назначения в общем объеме продукции, % $DR_{\text{п}}$ – доля рынка, занимаемого организацией, % $D_{\text{в}}$ – доля постоянных клиентов, %
Элемент ССП: Внутренние бизнес-процессы	
$U_{\text{ВБП}} = \sqrt{D_{\text{нов. направ.}} \times D_{\text{станд. прод}} \times UR_{1 \text{ р. п.}}}$	$D_{\text{нов. направ.}}$ – доля новых направлений деятельности, %; $D_{\text{станд. прод}}$ – доля продукции соответствующих международным стандартам производства и качества, %; $UR_{1 \text{ р. п.}}$ – уровень расходов на 1 рубль продаж продукции, %
Элемент ССП: Обучение и развитие	
$U_{\text{ОР}} = \sqrt{D_{\text{сотр УР}} \times D_{\text{пред.}} \times D_{\text{ресурсбер техн.}}}$	$D_{\text{сотр УР}}$ – процент сотрудников, прошедших обучение принципам концепции УР, %; $D_{\text{пред.}}$ – доля принятых к реализации предложений по улучшению деятельности организации, поступивших от сотрудников, %; $D_{\text{ресурсбер техн.}}$ – доля внедрённых ресурсосберегающих технологий, %.

Источник: составлено автором на основе [81; 132].

Разработанная автором шкала оценки уровня УР промышленной организации (таблица 2.3.7) позволяет оценить корпоративный уровень УР организации по стратегическим целям и компонентам ССП.

Таблица 2.3.7 – Оценка корпоративного уровня УР промышленной организации

Класс УР	Значение показателя	Характеристика класса УР
1 Высокое УР	$0,8 < Y_{\text{корп}} \leq 1$	Организация демонстрирует стабильное достижение (превышение) целевых показателей в области УР; экономические, социальные, экологические показатели отражают тенденцию опережения целевых показателей; организация демонстрирует стратегическую направленность на УР за счет учета интересов ключевых стейкхолдеров; экономическое положение высокоэффективное, характеризуется превышением целевых показателей; социальная защищенность и удовлетворённость персонала на высоком уровне; внутренние бизнес-процессы обеспечивают поддержание достижения стратегических целей организации и демонстрируют положительную динамику показателей ресурсосбережения, оптимизация расходов энергоэффективности и т.д.; мероприятия по экологической безопасности функционируют эффективно; ESG-расходы достигают оптимального уровня; расходы за НВОС минимальны; наблюдаются перспективы дальнейшего УР организации
2 Среднее УР	$0,6 < Y_{\text{корп}} \leq 0,8$	Организация демонстрирует равномерно положительный тренд достижения целевых показателей, но значения ниже целевых; экономическое положение характеризуется стабильными показателями; социальная защищенность и удовлетворённость персонала на достаточном уровне; организация обеспечивает минимизацию вредного воздействия на окружающую среду; расходы на плату за НВОС оплачивает в пределах установленных лимитов.
3 Низкое УР	$0,4 < Y_{\text{корп}} \leq 0,6$	Организация демонстрирует неравномерный тренд основных показателей; социальная защищенность персонала обеспечивается не в полной мере, удовлетворенность персонала на среднем уровне; осуществляет повышенные расходы на плату за НВОС
4 Неустойчивое развитие	$Y_{\text{корп}} \leq 0,4$	Социальная защищенность персонала организации не обеспечивается; мероприятия по обеспечению экологизации производства не осуществляются; уровень отходов на высоком уровне, что приводит к повышенным расходам за НВОС.

Источник: составлено автором на основе [81; 132].

На основе каскадирования стратегических корпоративных целей на уровне подразделений (приложение Е) автором предлагается определять внутренний уровень УР промышленной организации на основе интегрального показателя, учитывающий УР промышленной организации на предпроизводственном и

производственном уровне (формула 2.3.2).

$$U_{\text{внутр}} = \sqrt[2]{U_{\text{пред}} \times U_{\text{произ}}} \quad (2.3.2)$$

Интегральный показатель внутренней устойчивости позволяет оценить УР организации по уровням ЖЦП (таблица 2.3.8).

Таблица 2.3.8 – Оценка внутреннего уровня УР промышленной организации

Класс УР	Значение показателя	Характеристика класса УР
1 Высокое УР	$0,8 < U_{\text{внутр}} \leq 1$	Высокий уровень внутреннего УР организации обеспечивается эффективным учетом и контролем ESG-расходов, осуществляемых на предпроизводственном и производственном уровне. Предпроизводственный уровень обеспечивает задел для оптимизации расходов на производственном уровне. ESG-расходы оптимальны по своей структуре. Структурные подразделения на производственном уровне обеспечивают высокие результаты по оптимизации расходов за счет внедрения ресурсосберегающих, экологических технологий.
2 Среднее УР	$0,6 < U_{\text{внутр}} \leq 0,8$	Предпроизводственный уровень обеспечивает задел для оптимизации расходов на производственном уровне не в достаточной мере. Реализуются мероприятия по достижению оптимальной структуры ESG-расходов, наблюдается положительная тенденция показателей. Структурные подразделения на производственном уровне не в достаточной мере обеспечивают надлежащие результаты по оптимизации расходов за счет внедрения ресурсосберегающих, экологических технологий.
3 Низкое УР	$0,4 < U_{\text{внутр}} \leq 0,6$	На предпроизводственном уровне предпринимаются попытки оптимизации величины и структуры ESG-расходов, положительная тенденция показателей незначительная. Структурные подразделения на производственном уровне не обеспечивают надлежащие результаты по оптимизации расходов за счет внедрения ресурсосберегающих, экологических технологий.
4 Неустойчивое развитие	$U_{\text{внутр}} \leq 0,4$	Мероприятия на предпроизводственном уровне, обеспечивающие оптимизацию ESG-расходов не осуществляются. Расходы имеют тенденцию к возрастанию, наблюдается неоптимальная структура расходов. Мероприятия по достижению оптимальной структуры ESG-расходов не реализуются. Структурные подразделения на производственном уровне не реализуют мероприятия по оптимизации расходов за счет внедрения ресурсосберегающих, экологических технологий.

Источник: составлено автором на основе [81; 132].

Таким образом, совершенствование методического обеспечения производственного учета и внутреннего контроля расходов на основе концепции УР, позволило получить следующие научные результаты:

- разработан алгоритм и уточнена этапность формирования бюджетов ESG-расходов, при котором бюджетные показатели расходов, заложенные на мероприятия для достижение целевых значений ССП, и декомпозиции корпоративных целей на уровне ЖЦП, учитывают тенденцию к постоянным изменениям, в сторону оптимизации показателей за счет их постепенного совершенствования, в результате чего будет обеспечиваться повышение устойчивости промышленной организации; разработана форма бюджета и определен состав бюджетов, совокупность которых позволяет детализировать планируемые показатели по ESG-расходам;

- уточнена предложенная автором модель учета ESG-расходов, включающая методики таргет- и кайдзен-костинга; разработан Регламент производственного учета, раскрывающий структуру счетов, схему учетных записей порядка учета расходов и калькулирования себестоимости продукции в системе производственного учета на основе концепции УР;

- раскрыт механизм калькулирования, позволяющий учитывать расходы в разрезе ESG-расходов, обеспечивающих УР промышленной организации; предложена авторская форма калькуляции, позволяющая отражать достижение целевого показателя себестоимости продукции в динамике, проследить вклад сотрудников производственных подразделений в достижение корпоративных стратегических целей;

- уточнена и дополнена методика анализа в системе производственного учета на основе концепции УР, позволяющая анализировать финансовые и нефинансовые показатели; включающая в себя предпроизводственный анализ обоснованности целевых показателей и производственный анализ достижения целевых показателей на корпоративном уровне и декомпозиции на уровне подразделений; предложена методика оценки уровня УР промышленной организации по обобщенному показателю с учетом интегральных показателей,

учитывающих финансовые и нефинансовые показатели, отраженные в стратегической карте ССП, позволяющие увязывать элементы ССП на корпоративном и внутреннем уровне.

3 Разработка модели внутреннего контроля, ориентированной на управление ESG-рисками промышленных организаций

3.1 Методика организации внутреннего контроля за расходами, связанными с реализацией ESG-стратегии

Реализация ESG-стратегии промышленной организации требует эффективной системы внутреннего контроля ESG-расходов.

Обязательное осуществление организациями внутреннего контроля предусматривает Федеральный закон № 402 от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете» [5].

Вопросы, освещающие организацию системы внутреннего контроля организациями рассмотрены в Информационном письме Минфина России за № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [24].

Данный документ указывает, что организация внутреннего контроля в промышленной организации зависит от масштабов и характера деятельности, а также от особенностей системы управления. Однако единый порядок организации и механизм реализации внутреннего контроля на данный момент не определен.

Для внедрения принципов концепции УР в деятельность промышленной организации [7, 8, 9], необходимо осуществлять контроль и мониторинг экологических показателей, формируемых в системе производственного учета. Необходимость производственного экологического контроля установлена Федеральным законом № 7-ФЗ от 10.01.2002 «Об охране окружающей среды» [16].

Согласно данного закона, промышленные организации, которые

осуществляют свою деятельность на объектах, относящихся к первым трем категориям уровней воздействия на окружающую среду, обязаны внедрять производственный экологический контроль, позволяющий снижать негативное воздействие на окружающую среду.

Экологические платежи, расходы на природоохранную деятельность, традиционно включаются в себестоимость продукции и их контроль позволит не только оптимизировать данные расходы, но и обеспечить УР организации.

Информация Минфина России № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» [10] требует усиления контроля за рисками, имеющими финансовые последствия для промышленной организации, вследствие чего возникает необходимость интенсификации данных рисков, их мониторинга и раскрытия в Годовом отчете для заинтересованных сторон.

Информационное письмо Банка России «Рекомендации по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ» от 12.07.2021 № ИН-06-28/49 [25] требует аккумулирования нефинансовой информации в корпоративной производственной отчетности с усилением контроля за ESG-показателями, для дальнейшего раскрытия в отчетности ПАО и подтверждения приверженности принципам концепции УР.

В соответствии с Приказом ФНС России от 25.05.2021 № ЕД-7-23/518@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля, а также форм и форматов документов, представляемых организациями при раскрытии информации о системе внутреннего контроля» [22] требуется разработка единых стандартов и принципов системы внутреннего контроля.

Информационное письмо Банка России от 01.10.2020 № ИН-06-28/143 «О рекомендациях по организации управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита, работы комитета совета директоров (наблюдательного совета) по аудиту в публичных акционерных обществах» [11] раскрывает рекомендации по организации внутреннего контроля на основе риск-

ориентированного подхода, что требует от промышленных организаций идентификации, контроля и управления рисками.

Проблемой методического обеспечения внутреннего контроля расходов, связанными с реализацией ESG-стратегии, занимались российские и зарубежные ученые [58, 96].

Нацеленность промышленных организации на соответствие принципам УР требует усиления контроля за ESG-расходами.

Изменение данных расходов (экономических, экологических и социальных), оказывает влияние на изменение устойчивости промышленной организации, вследствие чего требуется организовать систему внутреннего контроля, нацеленную на обеспечение устойчивого развития организации за счет контроля ESG-расходов (экономических, экологических и социальных) [120].

Проанализировав существующие подходы к проведению внутреннего контроля, рассмотренные в работах ученых [68, 100, 106, 111, 135, 151, 173, 186], предложен авторский алгоритм методики проведения внутреннего контроля ESG-расходов, который включает следующие этапы: планирование, осуществление процедур контроля, выявление отклонений и разработка корректирующих мероприятий по результатам контроля (рисунок 3.1.1).

Автор считает необходимым закрепить в методике осуществление внутреннего контроля расходов по двум уровням: предпроизводственный и производственный.

На каждом уровне предлагается последовательно осуществлять выделенные автором этапы внутреннего контроля ESG-расходов.

Каждый уровень заканчивается разработкой корректирующих мероприятий по результатам контроля и началом нового цикла планирования контроля, что позволит непрерывно оптимизировать ESG-расходы до достижения целевого значения.

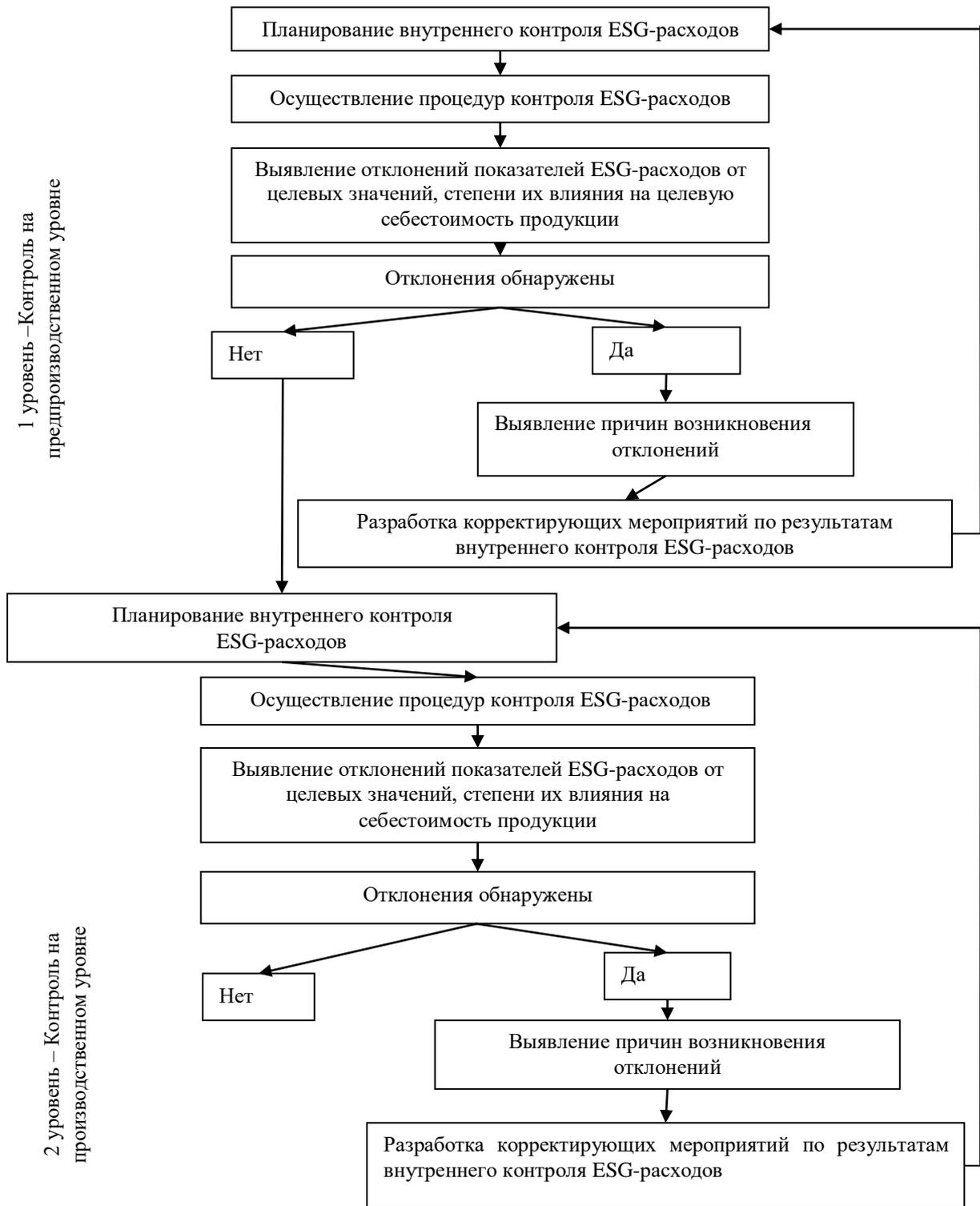


Рисунок 3.1.2 – Алгоритм методики внутреннего контроля ESG-расходов

Источник: составлено автором на основе [68; 100; 106; 111; 135; 151; 173; 186].

Реализация предлагаемой методики внутреннего контроля ESG-расходов нацелена на:

- непрерывное регулирование ESG-расходов при обнаружении нежелательных отклонений от целевых показателей;
- получение достоверной информации о величине ESG-расходов до начала производства и в процессе производства продукции;
- выявление влияющих на отклонение от целевых показателей ESG-расходов и себестоимости продукции факторов;
- выявление резервов оптимизации ESG-расходов до целевого уровня, способствующих УР промышленной организации.

Рассмотрим краткое содержание этапов внутреннего контроля ESG-расходов:

Этап 1 «Планирование внутреннего контроля ESG-расходов»:

- на предпроизводственном уровне – определяются направления внутреннего контроля ESG-расходов при проектировании и разработке новых видов изделий; намечаются объекты (цели) контроля; осуществляется подготовка необходимой документации; проводится предварительный анализ с целью определения путей подхода, характера и объема контроля; выясняется порядок подотчетности;
- на производственном уровне – определяются направления внутреннего контроля ESG-расходов при осуществлении процесса производства изделий; намечаются объекты, цели контроля в процессе процесса производства; осуществляется подготовка необходимой документации; проводится предварительный анализ с целью определения путей подхода, характера и объема контроля расходов в процессе производства; выясняется порядок подотчетности.

Этап 2 «Осуществление процедур внутреннего контроля ESG-расходов».

Ориентируясь на Информационное письмо Минфина России за № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [24], под процедурами внутреннего контроля ESG-расходов автор понимает правила и методы, которые разрабатывают субъекты внутреннего контроля

промышленной организации для достижения уверенности в том, что:

- операции, осуществляемые экономическим субъектом зарегистрированы в соответствии с требованиями и отражены в полном объеме в учетных регистрах, позволяющих идентифицировать ESG-расходы;

- возникающие недочеты, ошибки в ходе осуществления учета ESG-расходов и исчисления себестоимости обнаруживаются и устраняются в кратчайший срок;

- к информации по формированию ESG-расходов и себестоимости продукции доступ ограничен.

Осуществление процедур внутреннего контроля ESG-расходов заключается в последовательном выполнении следующих процедур:

2.1 Документальное оформление операций по формированию ESG-расходов и себестоимости продукции промышленной организации:

- на предпроизводственном уровне – операций по формированию целевых ESG-расходов и целевой себестоимости продукции организации;

- на производственном уровне – операций по формированию фактических показателей ESG-расходов и фактической себестоимости продукции организации.

2.2 Подтверждение соответствия между объектами (документами) или их соответствие установленным требованиям достоверности и правомерности осуществления хозяйственных операций, которые отражают собой факт возникновения ESG-расходов организации:

- на предпроизводственном уровне – проверка обоснованности установления целевых ESG-расходов и их соответствия НДС и требованиям законодательства;

- на производственном уровне – проверка соответствия фактических показателей ESG-расходов установленным целевым показателям.

2.3 Санкционирование сделок и операций, обеспечивающих подтверждение правомочности их совершения: разграничение полномочий в сфере формирования ESG-расходов и их учета, калькулирования себестоимости продукции.

- на предпроизводственном уровне – проверка разграничения полномочий в

сфере формирования ESG-расходов и их учета при разработке и проектировании новых видов изделий;

- на производственном уровне – проверка разграничения полномочий в сфере формирования ESG-расходов и их учета в ходе процесса производства продукции.

2.3 Мониторинг, обеспечивающий оценку достижений поставленных целевых ESG-расходов:

- на предпроизводственном уровне – за соблюдением формирования целевых показателей бюджетов ESG-расходов; правильностью оформления документации при осуществлении операций по формированию целевых ESG-расходов;

- на производственном уровне – за правильностью оформления документации промышленной организации при осуществлении операций по формированию фактических ESG-расходов и себестоимости продукции; за фактическими показателями ESG-расходов с целью установления отклонений от целевых показателей ESG-расходов; операциями по формированию ESG-расходов и себестоимости продукции, осуществляемыми с использованием компьютерных программ (за оформлением всех необходимых реквизитов документов; контроль сумм; контроль отчетов об операциях и ошибках в информационных системах и др.); соблюдением сформированных бюджетов ESG-расходов.

По мнению автора, мониторинг системы внутреннего контроля расходов представляет собой непрерывное наблюдение за состоянием, применением, изменением и эффективностью контрольных процедур в области расходов и себестоимости продукции. Целью непрерывного мониторинга сформированной промышленной организацией системы внутреннего контроля расходов является своевременное выявление ее «дефектов», негативных тенденций, и предоставление информации на основе анализа функционирующей системы контроля для принятия корректирующих (регулирующих) решений. На основе непрерывного мониторинга системы внутреннего контроля расходов разрабатываются рекомендации по совершенствованию и повышению

эффективности контрольных процедур. Регулирование внутреннего контроля предполагает принятие субъектами контроля объективных и научно обоснованных решений, направленных на развитие системы внутреннего контроля в случае обнаружения отклонений расходов и себестоимости от целевых показателей. Для разработки рекомендаций и регулирования внутреннего контроля используются полученные результаты в процессе непрерывного мониторинга внутреннего контроля расходов.

Мониторинг представляется целесообразным осуществлять на основе предложенной выше (пункт 2.3 диссертационного исследования) методики расчета и контроля обобщенного показателя с учетом интегральных показателей, рассчитанных по элементам ССП.

При осуществлении внутреннего контроля расходов в рамках концепции УР промышленной организации рекомендуется к использованию Карта внутреннего контроля расходов (таблица 3.1.1).

На основе непрерывного мониторинга системы внутреннего контроля ESG-расходов разрабатываются рекомендации по совершенствованию и повышению эффективности контрольных процедур.

Оценка системы внутреннего контроля ESG-расходов – мероприятия направленные на определение эффективности и надежности системы, вероятности достижения поставленных целевых показателей ESG-расходов на основе контрольных процедур.

Оценка системы внутреннего контроля осуществляется не реже одного раза в год. Плановая оценка системы осуществляется ежегодно на основе утвержденного плана, по результатам формируется отчет, представляемый руководству. Рекомендации разрабатываются на основе оценки эффективности контрольных процедур промышленной организации, самооценки, а также проверок, которые проводятся контрольной службой. Оценку эффективности контрольных процедур осуществляет служба внутреннего контроля (далее – СВК) не реже одного раза в год, при этом оценивается эффективность организации процедур.

Таблица 3.1.1 – Карта внутреннего контроля расходов

Объект контроля (код)	Вид показателя (код)	Периодичность проведения контроля	Ответственный проверяемого объекта	Ответственный за проведение контроля	Контрольные процедуры
Контроль на предпроектном уровне (01)					
Экономические показатели (01.01)	нефинансовые (01.01.01)	при разработке новой продукции	Руководитель ПЭО, Главный технолог	Руководитель СВК	проверка обоснованности установления целевых (оптимальных) удельных экономических показателей (материалоемкости, энергоемкости и др.) и их соответствия НДТ
	финансовые (01.01.02)	при разработке новой продукции	Руководитель ПЭО, Главный технолог	Руководитель СВК	проверка обоснованности установления целевой себестоимости и включаемых в себестоимость продукции расходов в стоимостном выражении
Экологические показатели (01.02)	нефинансовые (01.02.01)	при разработке новой продукции	Руководитель ПЭК	Руководитель СВК	проверка обоснованности установления целевых (оптимальных) удельных показателей потребления природных ресурсов и валовых выбросов загрязняющих веществ в атмосферу и др. и их соответствия НДТ
	финансовые (01.02.02)	при разработке новой продукции	Руководитель ПЭО	Руководитель СВК	проверка обоснованности установления целевых (оптимальных) расходов на экологические платежи и природоохранные мероприятия, и их соответствия НДТ
Социальные показатели (01.03)	нефинансовые (01.03.01)	при разработке новой продукции	Руководитель Управления кадров, Охраны труда	Руководитель СВК	проверка обоснованности установления целевых (оптимальных) социальных индикаторов и соответствия законодательным нормативным актам
Контроль на производственном уровне (02)					
Социальные показатели (01.03)	финансовые (01.03.02)	при разработке новой продукции	Руководитель ПЭО	Руководитель СВК	проверка обоснованности установления целевых (оптимальных) социальных индикаторов (средняя заработная плата и фонд заработной платы; расходы на программы обучения/повышения

Объект контроля (код)	Вид показателя (код)	Периодичность проведения контроля	Ответственный проверяемого объекта	Ответственный за проведение контроля	Контрольные процедуры
					квалификации; расходы на выплаты материальной помощи уязвимым категориям сотрудников/ семьям сотрудников и др.) и их соответствия законодательным нормативным актам
Экономические показатели (02.01)	нефинансовые (02.01.01)	ежемесячно	Руководитель ПЭО	Руководитель СВК	проверка соответствия фактических показателей удельных экономических показателей (материалоемкости, энергоемкости и др.) целевым (оптимальным) показателям
	финансовые (02.01.02)	ежедневно	Главный технолог	Руководитель СВК	проверка соответствия фактических расходов, включаемых в себестоимость продукции целевым (оптимальным) показателям
Экологические показатели (02.02)	нефинансовые (02.02.01)	ежемесячно	Руководитель ПЭК	Руководитель СВК	проверка соответствия фактических удельных показателей потребления природных ресурсов и валовых выбросов загрязняющих веществ в атмосферу и др. целевым (оптимальным) показателям
	финансовые (02.02.02)	ежемесячно	Главный бухгалтер	Руководитель СВК	проверка соответствия фактических расходов на экологические платежи и природоохранные мероприятия, и их соответствия целевым (оптимальным) показателям
Социальные показатели (02.03)	нефинансовые (02.03.01)	ежемесячно	Руководитель Управления кадров, Охраны труда	Руководитель СВК	проверка соответствия фактических показателей социальных индикаторов целевым (оптимальным) показателям
	финансовые (02.03.02)	ежемесячно	Главный бухгалтер	Руководитель СВК	проверка соответствия фактических социальных расходов целевым (оптимальным) показателям.

Источник: составлено автором на основе [68; 100; 106; 111; 135; 151; 173; 186].

Самооценку контрольных процедур осуществляют субъекты контроля промышленной организации на предмет эффективности их организации и эффективности.

На основе результатов оценки и самооценки контрольных процедур разрабатываются рекомендации по устранению недостатков с разработкой плана осуществления мероприятий и указание ответственных лиц и сроков исполнения. В ходе мониторинга целесообразно контролировать также динамику изменений составляющих интегральных показателей (финансовых и нефинансовых) с отражением в КПО и Годовом отчете промышленной организации.

Информационной базой внутреннего контроля ESG-расходов является информация, сформированная в рамках производственного учета и представленная в КПО промышленной организации, которая должна раскрывать показатели УР.

2.4 Сверка данных:

- на предпроизводственном уровне – тождественности показателей ESG-расходов хозяйствующего субъекта с подразделением их по видам, источникам формирования и отнесения целевым показателям;

- на производственном уровне – тождественности показателей ESG-расходов промышленной организации с подразделением их по видам, источникам формирования и отнесения; остатков по счетам расходов.

Этап 3 «Выявление отклонений показателей ESG-расходов от целевых значений, степени их влияния на себестоимость продукции»:

- на предпроизводственном уровне – сопоставление расчетных ESG-расходов с установленными целевыми показателями. Определяется степень отклонений от запланированных результатов, при обнаружении отклонений проводятся необходимые корректирующие воздействия на этапе их планирования;

- на производственном уровне – сопоставление фактических показателей ESG-расходов с установленными целевыми показателями. Определяется степень отклонений от запланированных результатов, при обнаружении отклонений

проводятся необходимые корректирующие воздействия на этапе производства.

Все предложенные процедуры внутреннего контроля ESG-расходов осуществляются для достижения целевых показателей ESG-расходов и себестоимости продукции в целях обеспечения УР промышленной организации.

Этап 4 «Разработка корректирующих мероприятий по результатам внутреннего контроля ESG-расходов»:

- на предпроизводственном уровне – при обнаружении отклонений расчетных ESG-расходов от целевых на до начала производства продукции проводится анализ отклонений; выбирается наиболее существенные (значимые) отклонения и формулируются предложения по их устранению до запуска продукции в производство; разрабатывается план действий и приступают к его выполнению;

- на производственном уровне – при обнаружении отклонений фактических ESG-расходов от целевых (оптимальных) проводится анализ отклонений в процессе производства продукции; выбирается наиболее значимые отклонения, оказывающие существенное влияние на себестоимость продукции и формулируются предложения по их устранению производственными структурными подразделениями; разрабатывается план действий и приступают к его выполнению.

В результате проверки заполняются рабочие таблицы, позволяющие выявить отклонения и причины отклонений, на основании которых, по итогам проверки рекомендуется к заполнению Журнал внутреннего контроля расходов (таблица 3.1.2).

Разработанная методика внутреннего контроля ESG-расходов промышленных организаций на основе концепции УР, обеспечивает контроль ESG-расходов на различных уровнях производства продукции, позволяет осуществлять контроль и дальнейшую оптимизацию расходов не только экономических, но и экологических и социальных расходов.

Таблица 3.1.2 – Журнал внутреннего контроля расходов на производственном уровне в мае 2021 года

Дата проверки	Код объекта контроля	Руководитель объекта проверки	Лицо ответственное за проведение проверки	Контрольные действия	Выявленные нарушения	Подпись лица, осуществляющего контрольные процедуры
12.05.21	02.01.01	Руководитель ПЭО	Руководитель СВК	Проверка соответствия фактических показателей удельных экономических показателей (материалоемкости, энергоемкости и др.) целевым (оптимальным) показателям	Выявлено (материалоемкость превышает целевой показатель)	Контролер СВК
12.05.21	02.01.02	Главный технолог	Руководитель СВК	Проверка соответствия фактических расходов включаемых в себестоимость продукции целевым (оптимальным) показателям	Выявлено (расходы на основное сырье превышают целевой показатель)	Контролер СВК
12.05.21	02.02.01	Руководитель ПЭК	Руководитель СВК	Проверка соответствия фактических удельных показателей потребления природных ресурсов и валовых выбросов загрязняющих веществ в атмосферу и др. целевым (оптимальным) показателям.	Выявлено (фактическое водопотребление превышает целевой показатель)	Контролер СВК
12.05.21	02.02.02	Главный бухгалтер	Руководитель СВК	Проверка соответствия фактических расходов на экологические платежи и природоохранные мероприятия и их соответствия целевым (оптимальным) показателям.	Выявлено (фактические экологические платежи превышают целевой показатель)	Контролер СВК

Источник: составлено автором на основе [68; 100; 106; 111; 135; 151; 173; 186].

Организация внутреннего контроля ESG-расходов по уровням будет способствовать УР промышленных организаций за счет рационального использования производственных ресурсов, повышению качества выпускаемой продукции, снижению брака и отходов, оптимизации ESG-расходов (экономических, экологических и социальных) и как следствие снижение себестоимости продукции.

С учетом того, что внутренний контроль ESG-расходов, с одной стороны, понимается автором как процесс осуществляемый на предпроизводственном уровне формирования ESG-расходов, с другой – как процесс – на производственном уровне, то предлагаемое автором поступательно-последовательное получение контрольной информации позволит минимизировать риски, угрожающие оптимизации ESG-расходов и не достижению установленных показателей себестоимости продукции, и УР промышленными организациями. Регулирование внутреннего контроля предполагает принятие субъектами контроля объективных и научно обоснованных решений, направленных на развитие системы внутреннего контроля в случае обнаружения отклонений ESG-расходов и себестоимости от целевых показателей.

Для разработки рекомендаций и регулирования внутреннего контроля используются полученные результаты в процессе непрерывного мониторинга и периодической оценки внутреннего контроля.

3.2 Разработка стандарта контроля ESG-расходов с учетом двухуровневого подхода

Обеспечение УР обуславливает все возрастающий интерес руководства промышленных организаций к всестороннему оцениванию деятельности [75], прежде всего на предмет достижения целевых значений ESG-расходов, что предполагает организацию стандартизированного документального сопровождения методики внутреннего контроля ESG-расходов.

По мнению автора, при реализации мероприятий, направленных на внутренний контроль ESG-расходов промышленных организаций необходимо опираться на собственные стандарты внутреннего контроля.

Внедрение разработанных собственных стандартов внутреннего контроля, адаптированных под специфику деятельности промышленной организации, позволит регламентировать процесс контроля, повысить доверие к его результатам, обеспечить качество контрольных процедур, что в совокупности будет способствовать систематизации процесса внутреннего контроля ESG-расходов и отслеживанию выполнения рекомендаций по его итогам.

Для внедрения методики внутреннего контроля ESG-расходов в систему управления промышленной организации и комплексной реализации СВК на регулярной основе автором разработан регламент в виде Стандарта внутреннего контроля ESG-расходов.

В рамках внутреннего контроля ESG-расходов промышленная организация осуществляет взаимодействие между субъектами системы в соответствии с регламентирующими документами.

Необходимость разработки стандарта внутреннего контроля ESG-расходов обусловлено недостаточностью методического и организационного регулирования внутреннего контроля расходов, отсутствием нормативно-правовой базы и системы внутреннего контроля ESG-расходов в промышленных организациях.

По итогам проведения соответствующих контрольных процедур внутреннего контроля ESG-расходов, рабочая группа внутреннего контроля (далее – РГВК) должна будет предоставить руководству организации рекомендации, позволяющие оптимизировать ESG-расходы, достичь целевого значения себестоимости, обеспечить УР промышленной организации.

Для формирования верного восприятия изложенного в Стандарте контроля ESG-расходов информации, описательная часть Стандарта систематизирована на следующие блоки:

- Область применения стандарта – раскрывает сферы и ограничения

использования стандарта.

– Пользователи стандарта и их ответственность – раскрывает границы и сферы ответственности должностных лиц, на которых возложено исполнение обязанностей, регулируемых положениями стандарта.

– Основные понятия, термины и сокращения стандарта – раскрывает используемые в стандарте сокращения и термины.

– Порядок изменений в стандарт – раскрывает перечень должностных лиц, ответственных за разработку и внесение изменений в стандарт, содержит порядок внесения изменений.

– Элементы внутреннего контроля ESG-расходов – включает подробное описание положений по элементам внутреннего контроля расходов; допускает систематизированное представление информации в форме таблиц.

– Формы отчетности внутреннего контроля ESG-расходов – включает представление и описание отчетности внутреннего контроля ESG-расходов.

Содержание блока «Элементы внутреннего контроля ESG-расходов» Стандарта контроля ESG-расходов представлен в таблице 3.2.1.

Таблица 3.2.1 – Содержание блока «Элементы внутреннего контроля ESG-расходов» Стандарта контроля ESG-расходов

Раздел стандарта	Содержание
5.1 Контрольная среда расходов и себестоимости продукции	5.1.1 Общие положения контрольной среды ESG-расходов 5.1.2 Цели внутреннего контроля ESG-расходов 5.1.3 Задачи внутреннего контроля ESG-расходов 5.1.4 Принципы внутреннего контроля ESG-расходов 5.1.6 Объекты внутреннего контроля ESG-расходов 5.1.7 Субъекты внутреннего контроля ESG-расходов 5.1.8 Разграничение полномочий и ответственности по осуществлению внутреннего контроля ESG-расходов 5.1.9 Предмет внутреннего контроля ESG-расходов
5.2 Оценка рисков ESG-расходов	5.2.1 Общие положения рисков ESG-расходов 5.2.2 Виды рисков ESG-расходов 5.2.3 Ранжирование рисков по степени их влияния 5.2.4 Регулирование рисков ESG-расходов 5.2.5 Мониторинг регулирования рисков ESG-расходов 5.2.6 Разработка мероприятий по регулированию рисков ESG-расходов

Раздел стандарта	Содержание
5.3 Процедуры внутреннего контроля ESG-расходов	5.3.1 Методика внутреннего контроля ESG-расходов 5.3.2 Средства внутреннего контроля ESG-расходов
5.4 Информация и коммуникация внутреннего контроля ESG-расходов	5.4.1 Информационная база внутреннего контроля ESG-расходов
	5.4.2 Взаимодействие структурных подразделений организации и РГБК
5.5 Непрерывный мониторинг, периодическая оценка внутреннего контроля ESG-расходов	5.5.1 Мониторинг внутреннего контроля ESG-расходов
	5.5.2 Периодическая оценка внутреннего контроля ESG-расходов
5.6 Регулирование внутреннего контроля ESG-расходов	5.6.1 Общие положения регулирования внутреннего контроля ESG-расходов
	5.6.2 Разработка мероприятий по регулированию внутреннего контроля ESG-расходов

Источник: составлено автором на основе [75; 96].

Внедрение предложенного автором стандарта позволит руководству принимать соответствующие решения, направленные на повышение эффективности деятельности и обеспечения УР промышленной организации на основе детализированной информации о ESG-расходах, предоставляемой системой внутреннего контроля.

В рамках концепции УР под ESG-рисками понимается все то, что вызывает потери репутации или финансовые потери, включая вероятность «прерывания/закрытия бизнеса» [121].

Для целей диссертационного исследования под ESG-риском автором понимается совокупность и соотношение вероятности и последствий недостижения промышленными организациями целевых показателей ESG-расходов, установленных на основе НДТ для достижения УР, что соответствует промышленной политике Российской Федерации [37].

Выделенные автором ESG-риски, угрожающие оптимизации расходов в рамках концепции УР промышленной организации представлены в таблице 3.2.2.

Все риски, должны быть ранжированы (приоритизированы) по степени их влияния на достижение целевых показателей ESG-расходов на основании полученных оценок с целью определения критических и существенных рисков.

Таблица 3.2.2 – Классификация ESG-рисков оптимизации расходов в аспекте концепции УР

Наименование риска	Характеристика риска
Организационный риск	связан с недостаточной компетентностью работников, вероятностью несанкционированного поведения персонала (мошенничество, хищения).
Комплаенс-риск (регуляторный)	связан с регламентацией, формализацией и осуществлением контрольных процедур.
Технологический риск	связан с соблюдением технологии производства работ на всех этапах ЖЦП, соблюдением отраслевых нормативных требований, соблюдением требований промышленной безопасности и охраны труда.
Экологический риск	связан с вероятностью возникновения негативного воздействия на окружающую среду вследствие загрязнения окружающей среды отходами или производства продукции, наносящей вред окружающей среде путем расходования ресурсов или выбросов вредных веществ.
Социальный риск	связан с соблюдением интересов сотрудников, местных сообществ, политики в отношении закупок и подрядчиков, а также соблюдение прав человека и воздействием на общество.
Внешний риск	связан с возможным неисполнением своих обязательств контрагентами хозяйствующего субъекта (например, несоблюдение сроков поставок ресурсов, их качества и стоимости), а также с возможным нанесением ущерба хозяйствующему субъекту при оказании услуг, работ.

Источник: составлено автором на основе [58; 182].

Субъекты контроля промышленной организации разрабатывают планы мероприятий по регулированию критическими и существенными рисками, которые направлены на снижение ущерба и/или вероятности рисков. Процесс приоритизации рисков организуется РГВК.

Для выявления областей критического и существенного риска необходимо установить и проанализировать возможные причины и источники их возникновения. По уровню существенности риски ESG-расходов делятся на три основные группы, таблица 3.2.3.

Таблица 3.2.3 – Уровень существенности рисков ESG-расходов

Вид риска по уровню существенности	Характеристика риска
Критические	риски, реализация которых может привести к недостижению целевых показателей ESG-расходов и себестоимости продукции.

Вид риска по уровню существенности	Характеристика риска
Существенные	реализация этих рисков может привести к значительным негативным отклонениям фактических показателей ESG-расходов и себестоимости продукции от целевых значений.
Несущественные	риски, не оказывающие существенного отрицательного влияния на показатели ESG-расходов и себестоимости продукции, но требующие мониторинга со стороны субъектов внутреннего контроля для своевременного выявления возможного роста уровня их существенности

Источник: составлено автором на основе [58; 182].

Регулирование рисков ESG-расходов промышленной организации осуществляется по этапам (таблица 3.2.4).

Таблица 3.2.4 – Этапы регулирования рисков ESG-расходов промышленной организации

Этап регулирования рисков	Характеристика этапа
Анализ рисков	определение рисков, классификация их по уровню существенности; ранжирование их по степени влияния на ESG-расходы и себестоимость продукции; расчет возможных потерь в результате наступления риска
Оптимизация рисков	организация системы отчетности; вовлечение работников и их мотивация; разработка методик и процедур контроля и оптимизации рисков; разработка планов по снижению негативных воздействий рисков и их устранения; инспектирование; использование международного опыта
Мониторинг рисков	сбор информации по динамике рисков и эффективности мероприятий по их оптимизации; корректировка и разработка новых мероприятий для дальнейшей оптимизации рисков

Источник: составлено автором на основе [58; 182].

Разрабатываемые планы по регулированию рисков должны содержать задачи, ответственных и сроки исполнения.

Авторское видение задач внутреннего контроля ESG-расходов представлено в таблице 3.2.5.

Таблица 3.2.5 – Авторский перечень задач внутреннего контроля ESG-расходов

Задача внутреннего контроля	Характеристика задач внутреннего контроля расходов
Проверка	<ul style="list-style-type: none"> - соответствия качества поступающего сырья нормам, установленным действующей нормативной документацией; - соответствия необходимому уровню цены и качества заключаемых договоров с поставщиками на поставку сырья и материалов; - соответствия разрабатываемых новых видов продукции потребностям клиентов по потребительским свойствам, цене, безопасности и экологичности; - соответствия используемых норм расхода сырья и материалов при разработке и запуске в производство новых видов изделий применяемой технологии производства, оборудования и передовых разработок, НДТ; - соответствия норм расхода сырья и материалов при разработке и запуске в производство новых видов изделий применяемой технологии производства, оборудования и передовых разработок; - величины достигаемого уровня расходов с целью выявления направлений развития наиболее экологических видов производств; - обоснованности процессов нормирования материальных трудовых и финансовых ресурсов; - состава расходов по данным первичных документов и счетам расходов; - организации аналитического и синтетического учета расходов; - достоверности отражения прямых и косвенных расходов в производственном учете; - полноты, своевременности, точности отражения операций по формированию расходов и соблюдение требований законодательства Российской Федерации; соответствия фактических показателей расходов (экономических, экологических и социальных) и себестоимости целевым показателям расходов и себестоимости; - исчисления себестоимости продукции, различных нормативов и норм.

Задача внутреннего контроля	Характеристика задач внутреннего контроля расходов
Выявление	<ul style="list-style-type: none"> - поступающего сырья и материалов, не соответствующих установленным нормам действующей нормативной документации, безопасности и экологичности; - поставщиков сырья и материалов, качество и цены которых не соответствуют необходимому уровню (цены выше чем у других конкурентов, качество не соответствует цене и т.д.); - видов продукции, не соответствующей потребностям потребителей по свойствам, цене, безопасности и экологичности на стадии ее разработки и запуска в производство; - неактуальных (завышенных) норм расхода сырья, материалов, трудовых ресурсов и экологических расходов и т.д. при разработке и запуске в производство новых видов изделий; - отклонений фактических показателей от целевых показателей расходов и себестоимости продукции (как по экономическим, так и по социальным и экологическим расходам); - резервов оптимизации расходов (экономических, социальных и экологических), себестоимости продукции; - причин и виновников отклонений, нарушений.
Разработка и осуществление	<ul style="list-style-type: none"> - программы контроля поставщиков сырья и материалов на основе их предварительной оценки на соответствие концепции УР; - мероприятий по контролю потребностей потребителей, проведения маркетинговых исследований, мониторинга цен на товары организаций-конкурентов; - контрольного запуска в производство новых видов в целях актуализации норм расхода сырья и материалов под действующее оборудование, технологии и новые виды сырья и материалов; - мероприятий по совершенствованию организации производственного процесса, для снижения влияния фактора нарушений в технологии производства на величину брака; снижения вредного влияния на окружающую среду для оптимизации экологических расходов; для снижения и ликвидации травматизма на производстве и т.д.; - рекомендаций, стандартов, положений по порядку проведения внутреннего контроля расходов и себестоимости продукции, с распределением и закреплением функций контроля каждого работника на каждой стадии ЖЦП, с введением ответственности субъектов контроля; с учетом технологических особенностей изготовления продукции; с учетом экологических и социальных рисков; - планов контроля внутреннего контроля расходов и себестоимости продукции с участием всех субъектов контроля; - корректирующих мероприятий при выявлении отклонений от целевых показателей, способствующих повышению эффективности использования ресурсов и УР промышленной организации.

Источник: составлено автором на основе [58; 182].

Под объектом внутреннего контроля ESG-расходов автором понимаются: расходы на производство продукции, аккумулированные по влиянию результатов деятельности промышленных организаций на ESG-риски УР как экономические (рост экономической стоимости), экологические (обеспечение экологической безопасности) и социальные (обеспечение безопасности труда, здоровья и социального благосостояния).

Предметом внутреннего контроля расходов – являются фактические и целевые показатели ESG-расходов.

Субъектами внутреннего контроля ESG-расходов являются сотрудники соответствующих структурных подразделений, которые в рамках своих полномочий осуществляют непосредственные контрольные мероприятия, относительно формирования ESG-расходов для обеспечения УР организации. Все разработанные автором положения внутреннего контроля ESG-расходов обобщены и представлены в Стандарте внутреннего контроля ESG-расходов (приложение Л).

Разработанный стандарт обязателен для применения сотрудниками РГБК промышленной организации в отношении контрольной деятельности ESG-расходов.

За разработку стандарта и за представление по итогам проведения внутреннего контроля ESG-расходов отчетов несет ответственность руководитель РГБК организации. За предоставление корректных сведений о расходах, формирующих себестоимость продукции несут ответственность сотрудники подразделений организации.

В качестве источника информации для ключевых стейкхолдеров об отражении воздействия промышленной организации на экономику, общество и окружающую среду, автором предлагается включить в Годовой отчет промышленной организации специальный раздел «Устойчивое развитие» (таблица 3.2.6).

Таблица 3.2.6 – Авторская структура раздела «Устойчивое развитие» Годового отчета промышленной организации

Подраздел раздела «УР»	Раскрываемая информация	Структура показателей	Ответственный за составление
Экономический рост	Управление экономическим ростом организации, динамика показателей, достижение целевых показателей	Удельные показатели материалоемкости, фондоемкости, трудоемкости, зарплатоемкости, энергоемкости, водопотребления, процент брака и др.	Начальник ПЭО, начальник производства
Экологическое равновесие	Управление природоохранной деятельностью, экологические цели и программы, финансирование ООС, система экологического менеджмента, предупреждающие воздействия на окружающую среду, сохранение биоразнообразия и добровольная экологическая ответственность	Воздействие на атмосферный воздух, водопользование, обращение с отходами, землепользование, аварийные ситуации, экологическое обучение персонала, уровень платы за сверхнормативное воздействие на окружающую среду, удельное водопотребление и водоотведение сточных вод, а также обратное водопользование; валовые выбросы загрязняющих веществ в атмосферу; валовые выбросы парниковых газов в СО ₂ ; площадь рекультивации земель в случае их загрязнения; объем переработанных и утилизированных отходов и бытового мусора; количество используемого пластика и др.	Руководитель ПЭК
Социальное развитие	Безопасность производства, взаимодействие с местными сообществами	Расходы на благотворительные цели, волонтерское движение, спонсорские мероприятия, численность пострадавших со смертельным исходом, коэффициенты тяжелого травматизма, частоты несчастных случаев, частоты травм с временной потерей нетрудоспособности; количество часов, затраченных на обучение сотрудников, коэффициент текучести кадров, количество трудоустроенных работников с инвалидностью др.	Руководитель отдела Охраны труда, руководитель Отдела кадров, помощник ген. директора по социально-экономическим вопросам

Источник: составлено автором на основе [124; 140; 157].

За разработку целевых показателей ESG-расходов и себестоимости продукции несут ответственность сотрудники планово-экономического отдела (далее – ПЭО) организации.

За предоставление корректных сведений о фактических показателях, несут ответственность сотрудники отдела промышленного экологического контроля (далее – ПЭК).

За точность и своевременность отражения фактов хозяйственной деятельности в соответствующих учетных регистрах, предоставление сведений для внутреннего контроля ESG-расходов ответственность несут работники бухгалтерской службы организации.

Контрольная среда, являясь элементом внутреннего контроля представляет основной элемент, на котором выстраивается вся система внутреннего контроля ESG-расходов. В элемент «контрольная среда» включены следующие составляющие, обязательные для раскрытия в Стандарте внутреннего контроля ESG-расходов:

- цели и задачи внутреннего контроля ESG-расходов;
- принципы внутреннего контроля ESG-расходов;
- требования к внутреннему контролю ESG-расходов, сформированные на основе нормативных и правовых актов,
- объекты внутреннего контроля ESG-расходов;
- субъекты внутреннего контроля ESG-расходов, выделенные на основе организационной структуры конкретной промышленной организации с разграничением полномочий и ответственности по каждому субъекту внутреннего контроля ESG-расходов;
- предмет внутреннего контроля ESG-расходов.

Включение в Годовой отчет промышленной организации специального раздела «Устойчивое развитие» позволит раскрыть показатели достижения УР организации в долгосрочной перспективе по важнейшим финансовым и нефинансовым показателям в концентрированной форме [179].

Предлагаемый к раскрытию в составе Годового отчета раздел «Устойчивое

развитие», по мнению автора, должен отражать целевые ESG-показатели, а также фактические ESG-показатели и их динамику, отклонения от целевых в разрезе финансовых и нефинансовых индикаторов, обеспечивающих УР промышленной организации.

Источником информации данных, раскрываемых в Годовом отчете в разделе «Устойчивое развитие» является КПО промышленной организации, ежемесячно формирующая данные показатели и ежегодно отражаемые в составе Годового отчета (на 31.12 отчетного года).

Показатели, предлагаемые автором к раскрытию в соответствующем разделе Годового отчета, позволят ключевым стейкхолдерам оценить уровень прозрачности предоставляемой корпоративной информации и проследить динамику показателей, отражающих реальные результаты деятельности промышленной организации в УР.

3.3 Результаты апробации авторской модели производственного учета и контроля расходов, ориентированной на управление ESG-рисками промышленных организаций

Апробация авторской модели производственного учета и контроля расходов, ориентированной на управление ESG-рисками осуществлялась на промышленных организациях радиоэлектронной промышленности: ПАО «Ковылкинский электромеханический завод» (далее – ПАО «КЭМЗ»), «Сарапульский радиозавод» (далее – АО «СРЗ»), АО «Муромский радиозавод» (далее – АО «МРЗ»).

Оценка и анализ уровня УР по предлагаемой автором модели оценки УР промышленной организации производилась за период 2018-2020 года на основе бухгалтерской финансовой отчетности [31, 34, 35] и внутренней отчетности данных организаций.

Оценка уровня УР промышленной организации по обобщенному

показателю с учетом интегральных показателей, учитывает финансовые и нефинансовые показатели, отраженные в стратегической карте ССП, позволяет увязать элементы системы ССП (Финансы, Корпоративная социальная ответственность, Клиенты, Внутренние бизнес-процессы, Обучение и развитие) (таблица 3.3.1).

Таблица 3.3.1 – Обобщенный показатель корпоративного уровня устойчивости развития организаций РЭП за 2018–2020 гг.

Организация	Обобщенный показатель корпоративного уровня УР		
	2018 г.	2019 г.	2020 г.
ПАО «КЭМЗ»	0,4267	0,5789	0,5324
ПАО «СРЗ»	0,5145	0,5673	0,4875
ПАО «МРЗ»	0,3278	0,4154	0,4278

Источник: составлено автором на основе [31; 34; 35].

Динамика корпоративного уровня УР исследуемых промышленных организаций представлена на рисунке 3.3.1.

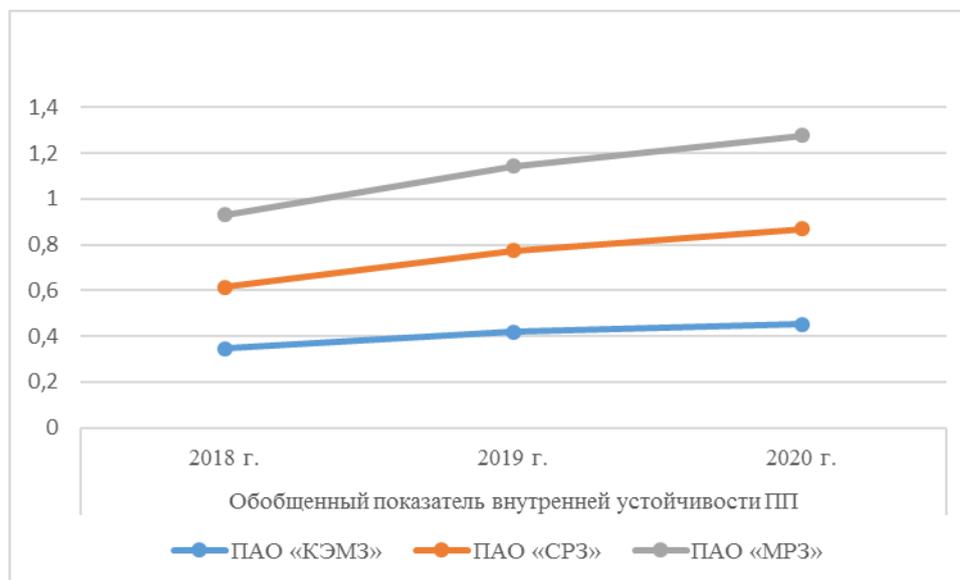


Рисунок 3.3.1 – Динамика корпоративного уровня УР промышленных организаций РЭП за 2018–2020 года

Источник: составлено автором на основе данных таблицы 3.3.1.

Обобщенный показатель позволяет оценить корпоративный уровень устойчивости развития промышленной организации.

Разработанная автором шкала (таблица 2.3.6 пункта 2.3 диссертационной работы) позволяет оценить уровень УР промышленной организации РЭП за 2018–2020 гг. и выявить, что все исследуемые промышленные организации РЭП характеризуются низким корпоративным уровнем УР.

Низкий корпоративный уровень УР характеризуется неравномерным трендом основных показателей, как финансовых, так и нефинансовых, включенных в систему сбалансированных показателей и учитывающих элементы ССП. При низком корпоративном уровне УР социальная защищенность персонала промышленной организации обеспечивается не в полной мере, удовлетворенность персонала находится на среднем уровне. Плата за НВОС данных промышленных организаций осуществляется в повышенных размерах.

На основе каскадирования корпоративных целей на уровни подразделений определен внутренний уровень УР на основе интегрального показателя внутренней устойчивости.

Интегральный показатель внутренней устойчивости позволяет оценить устойчивость развития промышленной организации по уровням ЖЦП (таблица 3.3.2).

Таблица 3.3.2 – Обобщенный показатель внутреннего уровня УР промышленных организаций РЭП за 2018–2020 гг.

Организация	Обобщенный показатель внутреннего уровня УР организации		
	2018 г.	2019 г.	2020 г.
ПАО «КЭМЗ»	0,2456	0,3178	0,3527
ПАО «СРЗ»	0,1675	0,2567	0,3166
ПАО «МРЗ»	0,2176	0,2672	0,3077

Источник: составлено автором на основе [31; 34; 35].

На основе динамики обобщающего показателя внутреннего уровня УР выявлено, что все исследуемые промышленные организации РЭП обладают

неустойчивым уровнем УР.

Данный уровень УР промышленной организации характеризуется следующими моментами: мероприятия на предпроизводственном уровне, обеспечивающие оптимизацию ESG-расходов не осуществляются; данные расходы имеют тенденцию к возрастанию, наблюдается их неоптимальная структура (преобладание экономических расходов над экологическими и социальными), вследствие растворения в производственном учете экологических и социальных расходов в экономических.

Структурные подразделения на производственном уровне не реализуют мероприятия по оптимизации расходов за счет внедрения ресурсосберегающих, экологических технологий; мероприятия по достижению оптимальной структуры ESG-расходов не реализуются.

Динамика внутреннего уровня устойчивости промышленных организаций РЭП за 2018–2020 года отражает тенденцию к незначительному возрастанию обобщенного показателя (рисунок 3.3.2), что свидетельствует об увеличении заинтересованности менеджмента исследуемых организаций в реализации принципов УР.

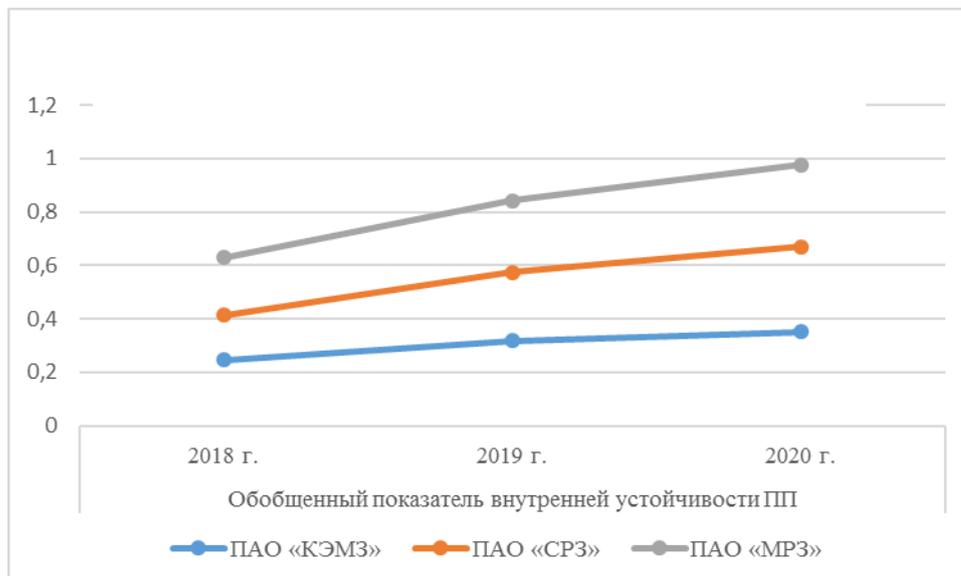


Рисунок 3.3.2 – Динамика внутреннего уровня устойчивости промышленных организаций РЭП за 2018–2020 года

Источник: составлено автором на основе данных таблицы 3.3.2.

Полученные результаты оценки уровня УР промышленных организаций РЭП подтверждают необходимость совершенствования производственного учета и внутреннего контроля расходов для обеспечения УР промышленных организаций.

На основе разработки модели внутреннего контроля, ориентированной на управление ESG-рисками промышленных организаций получены следующие результаты:

- раскрыта предложенная автором двухуровневая методика организации внутреннего контроля за расходами, связанными с реализацией ESG-стратегии, позволяющая осуществлять мониторинг динамики уровня УР промышленной организации; уточнено содержание этапов внутреннего контроля ESG-расходов по уровням контроля, позволяющее контролировать расходы на различных этапах ЖЦП;

- разработан стандарт контроля ESG-расходов с учетом двухуровневого подхода, обеспечивающий взаимосвязь с авторской классификацией ESG-рисков оптимизации расходов в аспекте концепции УР;

- апробирована методика мониторинга уровня УР промышленной организации, позволяющая выявить уровни корпоративного и внутреннего УР промышленной организации.

Заключение

Проведенное исследование позволило предложить решение важной экономической задачи, связанной с разработкой модели производственного учета промышленных организаций в аспекте устойчивого развития, обеспечивающей требования современной экономики. Для этого сформирован теоретический базис организации производственного учета на принципах устойчивого развития, который обосновывает авторское решение об актуальности включения в эволюционную схему производственного учета нового подэтапа – производственного учета цифровой экономики и устойчивого развития, для которого характерны: цифровизация производственного учета, тесная связь с финансовым учетом, бюджетированием и бизнес-планированием, развитие новых классификаций статей расходов с учетом стейкхолдерского подхода.

В диссертации представлены и обоснованы научные результаты исследования, которые состоят в следующем:

1) Проведен ретроспективный анализ историко-логических этапов становления производственного учета в отечественной и зарубежной практике, позволяющий обосновать закономерности развития учетной среды в соответствии с современными экономическими реалиями, со складывающейся парадигмой учета в аспекте концепции устойчивого развития. Обоснована концепция производственного учета как регулярного процесса сбора, регистрации, обобщения и использования данных о расходах, направленного на регулирование уровня расходов до оптимальных значений целевых показателей, и организованного с учетом особенностей промышленного производства, ориентированного на устойчивое развитие. По результатам исследования выделены три этапа развития производственного учета. Каждая последующая парадигма, основываясь на знаниях предыдущих, способствовала созданию новой концепции производственного учета. Проведенное исследование изучения современных потребностей теории и практики, ориентированной на концепцию

устойчивого развития, позволило ввести в качестве объекта производственного учета – ESG-расходы на производство продукции, позволяющие аккумулировать их по влиянию результатов деятельности промышленных организаций на ESG-риски устойчивого развития как экономические (рост экономической стоимости), экологические (обеспечение экологической безопасности) и социальные (обеспечение безопасности труда, здоровья и социального благосостояния).

2) Разработана теоретическая основа производственного учета промышленной организации, которая в отличие от существующей, нацелена на оптимизацию расходов в зависимости от стадии жизненного цикла продукции и базируется на выборе и интеграции прогрессивных методов учета расходов и калькулирования себестоимости продукции, что позволяет повысить достоверность информационной базы управленческих решений и достичь целевой себестоимости продукции по сформированной рынком цене.

В исследовании уточнены и дополнены теоретические положения производственного учета в аспекте достижения целей устойчивого развития промышленной организации, направленные на принципы оптимизации расходов в разрезе таких компонентов, как бюджетирование, учет и калькулирование, контроль, анализ, отчетность; определена сущность, принципы и функции бюджетирования оптимальных расходов в системе производственного учета, а также предложен механизм учета расходов и калькулирования себестоимости продукции в рамках использования производственного учета на основе концепции устойчивого развития, включающий методики таргет- и кайдзен-костинга; обоснована необходимость отдельного отражения в учете значений в пределах и свыше бюджета по отдельным калькуляционным статьям с использованием резервных счетов раздела III «Затраты на производство» Плана счетов.

3) Сформирована система производственного учета промышленной организации, ориентированная на концепцию устойчивого развития, и включающая следующие компоненты: бюджетирование, как поэтапный процесс

бюджетного планирования оптимальных расходов и себестоимости продукции, обеспечивающий логическую последовательность действий и процедур оптимизации показателей до их оптимального уровня на основе системы сбалансированных показателей; усовершенствованный план счетов, предусматривающий обособленный учет отклонений фактических расходов от бюджетного уровня по каждому элементу и статье, обеспечивающий их контроль, а также гибкую и оперативную оптимизацию; методику анализа обоснованности и достижения целевых показателей расходов, а также уровня устойчивого развития промышленной организации, что позволит повысить качество информационной базы для принятия управленческих решений по оптимизации себестоимости в зависимости от стадии жизненного цикла продукции и достижения целевых показателей.

Разработан алгоритм и уточнена этапность формирования бюджетов ESG-расходов, при котором бюджетные показатели расходов, установленные на основе системы сбалансированных показателей и заложенные на мероприятия по достижению целевых значений и дальнейшая их декомпозиция на уровни жизненного цикла продукции, учитывают тенденцию к постоянным изменениям, в сторону оптимизации показателей за счет их совершенствования, в результате чего будет обеспечиваться повышение устойчивости промышленной организации; разработана форма бюджета и определен состав бюджетов, совокупность которых позволяет детализировать планируемые показатели по ESG-расходам. Предложенная автором модель учета ESG-расходов основана на разработанной методике таргет- и кайдзен-костинга, а также регламенте, раскрывающем структуру счетов, схему формирования учетных записей, порядок учета расходов и калькулирования себестоимости продукции в аспекте концепции устойчивого развития на основе усовершенствованного плана счетов.

Представлена авторская методика анализа обоснованности и достижения целевых показателей расходов, а также уровня устойчивого развития промышленной организации, которая позволяет оценить степень достижения целевых показателей на внутрикорпоративном уровне, а также оценку

устойчивости развития промышленной организации в целом.

4) Разработана методика внутреннего контроля расходов по стадиям жизненного цикла продукции, обеспечивающая проверку соотношения фактического уровня расходов с бюджетными показателями, что позволяет минимизировать риски оптимизации расходов и не достижения целевых показателей.

В результате исследования сформировано авторское понятие внутреннего контроля ESG-расходов промышленной организации как совокупность применяемых организацией средств и методов, позволяющих снизить ESG-риски, уточнены концептуальные положения внутреннего контроля с использованием риск-ориентированного подхода, на основе которых проведена классификация основных рисков, угрожающих оптимизации расходов, в том числе по уровням контроля с выделением цели и контролируемых показателей. В результате исследования сформирован Стандарт контроля ESG-расходов с учетом двухуровневого подхода, обеспечивающий раскрытие авторской классификации ESG-рисков оптимизации расходов в аспекте концепции устойчивого развития, а также уточнено содержание этапов внутреннего контроля ESG-расходов по уровням контроля, позволяющее контролировать расходы на различных этапах жизненного цикла продукции.

5) Сформирована модель корпоративной производственной отчетности, которая представляет собой систему взаимосвязанных отчетов о расходах на производство продукции, обеспечивающая заинтересованных пользователей релевантной детализированной информацией о ESG-рисках промышленной организации для принятия экономически целесообразных решений.

Аккумуляция в корпоративной производственной отчетности промышленной организации показателей устойчивости развития позволит выделить экологические и социальные расходы из общего состава расходов организации и более эффективно осуществлять мониторинг финансовых и нефинансовых показателей устойчивости организации для оперативного регулирования возникающих отклонений от целевых показателей. В этой связи

предложен формат раздела «Устойчивое развитие» в рамках годового отчета организации как источника информации для ключевых стейкхолдеров об отражении воздействия промышленной организации на среду, который включает в том числе оценку устойчивости развития промышленной организации на основе обобщенного (интегрального) показателя, учитывающего финансовые и нефинансовые данные, увязка которых проведена с использованием системы сбалансированных показателей на корпоративном и внутреннем уровне.

Предложенные рекомендации по формированию системы производственного учета и контроля расходов в аспекте концепции устойчивого развития апробированы и в целом составляют задел для дальнейших исследований.

Список сокращений и условных обозначений

АО	–	Акционерное общество
ВВП	–	валовый внутренний продукт
ЖЦП	–	жизненный цикл продукции
КСО	–	корпоративная социальная ответственность
КПО	–	корпоративная производственная отчетность
КЭМЗ	–	Ковылкинский электромеханический завод
МРЗ	–	Муромский радиозавод
НДТ	–	наилучшие доступные технологии
НВОС	–	негативное влияние на окружающую среду
ООС	–	охрана окружающей среды
ОС	–	окружающая среда
ОПР	–	общепроизводственные расходы
ОХР	–	общехозяйственные расходы
ОФР	–	отчет о финансовых результатах
ПУ	–	производственный учет
ПАО	–	публичное акционерное общество
ПЭО	–	планово-экономический отдел
ПЭК	–	производственно-экологический контроль
ПУиП	–	производственные участки и подразделения
РЭП	–	радиоэлектронная промышленность
РПБ	–	расходы будущих периодов
РТ ПУ	–	регламент производственного учета

РГВК	–	рабочая группа внутреннего контроля
ССП	–	система сбалансированных показателей
СВК	–	служба внутреннего контроля
СТ ВК	–	стандарт внутреннего контроля
СРЗ	–	Сарапульский радиозавод
УР	–	устойчивое развитие

Список литературы

Нормативные правовые акты, стандарты

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ : [принят Государственной думой 21 окт. 1994 г.] // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_law_5142/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

2. Конституция Российской Федерации (с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01 июля 2020 г.) : [принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г.] : КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

3. Представление финансовой отчетности : международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 : утвержден и введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н (ред. от 14.12.2020) // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 02 июля 2021 г.) : [принят Государственной думой 16 июля 1998 г. : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г.] // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

5. О бухгалтерском учете : Федер. закон от 06 дек. 2011 г. № 402-ФЗ (последняя ред.) : [принят Государственной Думой 22 нояб. 2011 г.: одобрен Советом Федерации 29 нояб. 2011 г.] // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата

обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

6. О защите прав потребителей : Федер. закон от 07 февр. 1992 г. № 23001-1-ФЗ (последняя ред.) // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_305/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

7. О концепции перехода Российской Федерации к устойчивому развитию : указ Президента Российской Федерации от 01 апр. 1996 г. № 440 // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=EXP&n=233558#qWVr1wSWgC65xI4A> (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

8. О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года : указ Президента Российской Федерации от 07 мая 2018 г. № 204 // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_297432/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

9. О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года : указ Президента Российской Федерации от 21 июл. 2020 г. № 474 // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_357927/ – (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

10. О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности : информация Минфина России № ПЗ-9/2012 // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_135436/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

11. О рекомендациях по организации управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита, работы комитета совета директоров (наблюдательного совета) по аудиту в публичных акционерных обществах : информационное письмо Банка России от 01.10.2020 № ИН-06-28/143 //

КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_364286/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

12. О сокращении выбросов парниковых газов : указ Президента Российской Федерации от 04 нояб. 2020 г. № 666 // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_366760/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

13. О стратегии экологической безопасности Российской Федерации на период до 2025 года : указ Президента Российской Федерации от 19 апр. 2017 г. № 176 // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215668/71330e43fc48d840d45e7c44eb8e184f03207692/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

14. О стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года : указ Президента Российской Федерации от 13 мая 2017 г. № 208 // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216629/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

15. Об отходах производства и потребления : Федер. закон от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ (последняя ред.) : [принят Государственной Думой 22 мая 1998 г. : одобрен Советом Федерации 10 июня 1998 г.] // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19109/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

16. Об охране окружающей среды : Федер. закон от 10 янв. 2002 г. № 7-ФЗ (последняя ред.) : [принят Государственной Думой 20 дек. 2001 г.: одобрен Советом Федерации 26 дек. 2001 г.] // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19109/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

17. Об утверждении Концепции формирования системы мониторинга, отчетности и проверки выбросов парниковых газов в Российской Федерации : Распоряжение Правительства Российской Федерации от 22 апр. 2015 г. № 716-р // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_178600/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

18. Об утверждении критериев отнесения объектов, оказывающих негативное воздействие на окружающую среду, к объектам I, II, III и IV категорий: постановление Правительства Российской Федерации от 31 декабря 2020 г. № 2398 // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_373399/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

19. Об утверждении плана мероприятий по реализации Стратегии экологической безопасности Российской Федерации на период до 2025 года : распоряжение Правительства Российской Федерации от 29 мая 2019 г. № 1124-р // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_326043/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

20. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению : приказ Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

21. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»: приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

22. Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля, а также форм и форматов документов, представляемых организациями при раскрытии информации о системе внутреннего контроля : приказ ФНС России от 25.05.2021 № ЕД-7-23/518@ // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: (http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_385613/) (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

23. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с ФСБУ 5/2019) : приказ Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

24. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности : информация Минфина России № ПЗ-11/2013 // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

25. Рекомендации по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ : информационное письмо Банка России от 12.07.2021 № ИН-06-28/49 // КонсультантПлюс : Информ. - правовой портал. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_390868/ (дата обращения: 01.01.2022). – Режим доступа : по подписке. – Текст : электронный.

Электронные ресурсы

26. Бутрина И. Л. Система целевого управления затратами предприятия. – Текст : электронный // Научные записки. – 2009. – № 3. – URL: https://nsuem.ru/science/publications/science_notes/issue.php?ELEMENT_ID=1624 (дата обращения: 01.01.2022).

27. Береговая, И. Б. Система сбалансированных показателей / И. Б. Береговая, А. А. Морозкин. – Текст : электронный // Молодой ученый – 2017. – № 2 (136). – С. 361–364. – URL: <https://moluch.ru/archive/136/38189/> (дата обращения: 12.12.2021).

28. Белова, Е. Л. Стратегический контроль – один из основных элементов стратегического управленческого учета / Е. Л. Белова. – Текст : электронный // Современный бухучет. – 2010. – № 1. – URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/49152-strategicheskij-kontrol-odin-osnovnykh-elementov-strategicheskogo-upravlencheskogo/> (дата обращения: 12.12.2021).

29. Пузыня, Т. А. Таргет-костинг и кайзен-костинг – инновационные концепции отечественного бухгалтерского учета / Т. А. Пузыня // Современные научные исследования и инновации. – 2012. – № 7. – Режим доступа: <http://web.snauka.ru/issues/2012/07/15988> (дата обращения: 12.12.2021). – Текст : электронный.

30. Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: кайзен-костинг / К. Редченко // Корпоративный менеджмент: сайт. – Режим доступа: https://www.cfin.ru/ias/kaizen_costing.shtml (дата обращения: 12.12.2021). – Текст : электронный.

31. Раскрытие информации ПАО «КЭМЗ». – Текст : электронный // Интерфакс-ЦРКИ : [сайт]. – 2021. – URL: <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=8700> (дата обращения: 05.10.2021).

32. Раскрытие информации ПАО «Мстатор». – Текст : электронный // Интерфакс-ЦРКИ : [сайт]. – 2021. – URL: <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=15688> (дата обращения: 05.10.2021).

33. Раскрытие информации ПАО «Морион». – Текст : электронный // Интерфакс-ЦРКИ : [сайт]. – 2021. – URL: <https://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=1172&type=3> (дата обращения: 05.10.2021).

34. Раскрытие информации АО «Муромский радиозавод». Текст : электронный // Интерфакс-ЦРКИ : [сайт]. – 2021. – URL: <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=8529> (дата обращения: 05.10.2021).

35. Раскрытие информации АО НПО «Сарапульский радиозавод». – Текст : электронный // Интерфакс-ЦРКИ : [сайт]. – 2021. – URL: <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=32681> (дата обращения: 05.10.2021).

36. Раскрытие информации АО «Завод Магнетон». – Текст : электронный // Интерфакс-ЦРКИ : [сайт]. – 2021. – URL: <http://www.magneton.ru/> (дата обращения: 05.10.2021).

37. Радиоэлектронная промышленность. – Текст : электронный // Минпромторг России : [сайт]. – 2021. – URL: <https://minpromtorg.gov.ru/activities/industry/otrasli/radio/> (дата обращения: 05.10.2021).

38. Стратегия развития электронной промышленности РФ на период до 2030 года – Текст : электронный // КонсультантПлюс [сайт]. – 2021. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_343384/75df01f2e4254b84c93f3104b11d1d2dbd1f586c/ (дата обращения: 12.12.2021).

39. Основные результаты деятельности Минпромторга России за 2019 и 2020 годы. – Текст : электронный // Минпромторг России : [сайт]. – 2021. – URL: https://minpromtorg.gov.ru/docs/#!osnovnye_rezultaty_deyatelnosti_minpromtorga_rossii_za_2019_i_2020_gody (дата обращения: 12.12.2021).

40. Рейтинг организаций радиоэлектронной промышленности. – Текст : электронный // Минпромторг России : [сайт]. – 2021. – URL: https://minpromtorg.gov.ru/docs/#!osnovnye_rezultaty_deyatelnosti_minpromtorga_rossii_za_2019_i_2020_gody (дата обращения: 12.12.2021).

41. Охрана окружающей среды в России за 2016-2020 года: статистический сборник. – Текст : электронный // Росстат : [сайт]. – 2021. – URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/11194> (дата обращения 15.11.2021).

42. Промышленное производство в России за 2016-2020 года: статистический сборник. – Текст : электронный // Росстат : [сайт]. – 2021. – URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/11194> (дата обращения 15.11.2021).

43. Росприроднадзор : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течении суток. – URL: <https://rpn.gov.ru/> (дата обращения 18.01.2022). – Текст :

электронный.

44. Национальный проект «Экология» : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течении суток. – URL: <https://ecologyofrussia.ru/> (дата обращения 18.01.2022). – Текст : электронный.

45. Международная информационная группа Интерфакс : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течении суток. – URL: <https://spark-interfax.ru/> (дата обращения 18.01.2022). – Текст : электронный.

Научные и учебные издания

46. Агапова, Т. Н. Применение информационных технологий в экономических исследованиях : монография / Т. Н. Агапова, Е. В. Борисова, Н. М. Бобошко. – М. : Перо, 2021. – 97 с. – Текст : непосредственный.

47. Баянова, О. В. Управленческий учет затрат на оплату труда : монография / О. В. Баянова. – Пермь: ФГБОУ ВПО Пермская ГСХА, 2012. – 114 с. – Текст : непосредственный.

48. Бережной, В. И. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / В. И. Бережной, Г. Е. Крохичева, В. В. Лесняк. – М. : Инфра-М, 2014. – 176 с. – Текст : непосредственный.

49. Березюк, В. И. Проблемы учета, контроля и анализа, в современной системе информационного обеспечения устойчивого развития экономических субъектов: монография / В. И. Березюк, Е. В. Борисова, У. Ю. Блинова, Н. Г. Варакса, М. А. Вахрушина и др. – М. : Кнорус, 2021. – 296 с. – Текст : непосредственный.

50. Богомолова, И. П. Устойчивое развитие предприятий на основе совершенствования управления затратами (на примере зерноперерабатывающих предприятий) : монография / И. П. Богомолова, И. А. Лобанов. – Воронеж : Воронежский ЦНТИ, 2011. – 157 с. – Текст : непосредственный.

51. Булгакова, С. В. Управленческий учет: проблемы теории : монография / С. В. Булгакова. – Воронеж: Воронежский гос. ун-т, 2006. – 106 с. – Текст :

непосредственный.

52. Бурцев, В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации : практ. пособие / В. В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2000. – 320 с. – Текст : непосредственный.

53. Васенко, О. В. Учет затрат в бухгалтерском учете : практ. пособие / О. В. Васенко, А. А. Сперанский. – М. : Экзамен, 2006. – 254 с. – Текст : непосредственный.

54. Вышегородцев, М. М. Управление бюджетом : курс лекций / М. М. Вышегородцев. – М. : ДИС, 2002. – 160 с. – Текст : непосредственный.

55. Глазов М. М. Управление затратами: новые подходы : монография / М. М. Глазов, С. Ю. Черникова. – СПб. : РГГМУ, 2009. – 169 с. – Текст : непосредственный.

56. Джай, К. Шим. Основы бюджетирования и больше : справочник по составлению бюджетов : пер. с англ. / Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел; под общ. ред. В. А. Плотникова. – М. : Вершина, 2007. – 368 с. – Текст : непосредственный.

57. Друри, К. Управленческий и производственный учет : учеб. комплекс для студентов вузов / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 1423 с. – Текст : непосредственный.

58. Ефремова, Е. И. Методология риск-ориентированного контроля и контроллинга эффективности бизнеса: монография / Е. И. Ефремова, Н. А. Казакова. – М. : ИНФРА-М, 2019. – 234 с. – Текст : непосредственный.

59. Имаи, М. Ключ к успеху японских компаний / М. Имаи / пер. с англ. – 5-е изд. – М. : Альпина Паблишерз, 2011. – 274 с. – Текст : непосредственный.

60. Каверина, О. Д. Управленческий учет : системы, методы, процедуры: пособие для специалистов / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 350 с. – Текст : непосредственный.

61. Калемуллоев, М. В. Производственный учет в системе управленческого учета : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Калемуллоев Мунир Вахидович ; Московский государственный университет им.

М. В. Ломоносова. – Москва, 1999. – 289 с. – ил. – Библиогр.: с. 255-264. – Текст : непосредственный.

62. Каплан, Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р. Каплан, Д.М. Нортон. – М. : Олимп-Бизнес. – 2017. – 320 с. – Текст : непосредственный.

63. Ким, Л. И. Стратегический управленческий учёт : монография / Л. И. Ким. – М. : НИЦ Инфра-М, 2014. – 202 с. – Текст : непосредственный.

64. Ковалев, В. В. Анализ хозяйственной деятельности : учеб. пособие / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. – М. : ТК Велби, 2002. – 268 с. – Текст : непосредственный.

65. Костюкова, Е. И. Организационно-методическое обеспечение управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в рыболовецких организациях : монография / Е. И. Костюкова, Р. И. Галилова. – Ставрополь : Ставропольский гос. аграрный ун-т, 2013. – 156 с. – Текст : непосредственный.

66. Кукушкина, Е. В. Развитие учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов в производстве пищевых продуктов : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Кукушкина Екатерина Владимировна : Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарева. – Саранск, 2014. – 232 с. – Библиогр.: с. 219-228. – Текст : непосредственный.

67. Лапшин, П. В. Учет и анализ в управлении процессами переработки продукции : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Лапшин Павел Валентинович ; Марийский государственный технический университет. – Йошкар-Ола, 2006. – 260 с. – Библиогр.: с. 230-245. – Текст : непосредственный.

68. Маняева, В. А. Методология управленческого учета расходов организации в системе стратегического контроллинга : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени

доктора экономических наук / Маняева Вера Александровна ; Самарский государственный экономический университет. – Самара, 2011. – 273 с. – Библиогр.: с. 240-245. – Текст : непосредственный.

69. Миддлтон, Д. Бухгалтерский учет в принятии финансовых решений / Д. Миддлтон. – М. : Аудит: ЮНИТИ, 1997. – 408 с. – Текст : непосредственный.

70. Мизиковский, Е. А. Производственный учет / Е. А. Мизиковский, И. Е. Мизиковский. – М. : Магистр, Инфра-М, 2010. – 272 с. – Текст : непосредственный.

71. Мишин, Ю. А. Бухгалтерский учет коммерческой деятельности предприятия: учеб. пособие / Ю. А. Мишин. – Краснодар : Кубанский гос. ун-т, 2002. – 399 с. – Текст : непосредственный.

72. Монден, Я. «Тойота». Методы эффективного управления / Я. Мойден. – М. : Экономика. 1989. – 288 с. – Текст : непосредственный.

73. Ожиганов, Д. Ю. Методическое обеспечение производственного учета на предприятиях машиностроения : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Ожиганов Дмитрий Юрьевич ; Марийский государственный технический университет. – Йошкар-Ола, 2005. – 166 с. – Библиогр.: с. 150-165. – Текст : непосредственный.

74. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета / В. Ф. Палий. – М. : Инфра-М, 2006. – 279 с. – Текст : непосредственный.

75. Подобедова, Н. В. Формирование стандартов и регламентов управленческого учета экономического субъекта : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Победова Наталия Вадимовна ; Воронежский государственный университет. – Воронеж, 2015. – 222 с. – Библиогр.: с. 200–211. – Текст : непосредственный.

76. Раметов, А. Х. Модели планирования управленческого учета в сельскохозяйственных предприятия: монография / А. Х. Раметов. – М. : Дашков и

К, 2012. – 171 с. – Текст : непосредственный.

77. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, 1996. – 638 с. – Текст : непосредственный.

78. Ткач, В. И. Управленческий учет : международный опыт / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 138 с. – Текст : непосредственный.

79. Трубочкина, М. И. Управление затратами предприятия : учеб. пособие / М. И. Трубочкина. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 319 с. – Текст : непосредственный.

80. Фетисова, О. А. Разработка методики калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) сферы информационных технологий на основе систем таргет-костинг и кайзен-костинг : монография / О. А. Фетисова, М. А. Городилов. – Пермь : Пермский гос. нац. исследовательский ун-т, 2015. – 162 с. – Текст : непосредственный.

81. Хомяченкова, Н. А. Механизм интегральной оценки устойчивости развития промышленных предприятий : специальность 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Хомяченкова Надежда Александровна ; Московский государственный институт электронной техники. – Москва, 2011. – 296 с. – Библиогр.: с. 245-254. – Текст : непосредственный.

82. Хонгрэн, Ч. Управленческий учет / Ч. Хонгрэн, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб : Питер, 2005. – 1008 с. – Текст : непосредственный.

83. Хоружий, Л. И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве : монография / Л. И. Хоружий. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с. – Текст : непосредственный.

84. Черных, И. Н. Организация учета затрат по центрам ответственности: учеб. пособие / И. Н. Черных. – М. : Кнорус, 2010. – 160 с. – Текст : непосредственный.

85. Hiromoto T. Another hidden Edge: Japanese Management Accounting // Harvard Business Review. 1988. July-August. pp.4–7. – Текст : непосредственный.

Статьи

86. Аверина, О. И. Оптимизация затрат на хлебопекарных предприятиях на основе инструментариев управленческого учета / О. И. Аверина, Л. В. Пермитина // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 10 (424). – С.579–595. – Текст : непосредственный.

87. Аверина, О. И. Предпосылки возникновения и эволюция производственного учета / О. И. Аверина, Л. В. Пермитина // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 45 (387). – С. 38–46. – Текст : непосредственный.

88. Аверина, О. И. Сущность производственного учета / О. И. Аверина, Л. В. Пермитина // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 2(416). – С.62–69. – Текст : непосредственный.

89. Аверина, О. И. Управленческий учет: этапы становления, современное состояние и направления развития / О. И. Аверина, Н. В. Безруков // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 39. С. 2–13. – Текст : непосредственный.

90. Александрова, О. А. Исторический анализ развития управленческого учета в России / О. А. Александрова // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 3 (60). – С. 53–64. – Текст : непосредственный.

91. Алешин, М. М. Нефинансовая отчетность – инструмент оценки устойчивого развития хозяйствующего субъекта / М. М. Алешин, Е. И. Алешина // Строительство и архитектура – 2015. Современные информационно-экономические технологии: тенденции и перспективы развития : материалы международной науч.-практич. конференции (Ростов-на-Дону, 26–27 ноября 2015 г.). – Ростов-на-Дону: Редакционно-издательский центр РГСУ, 2015. – С. 219–221. – Текст : непосредственный.

92. Андреев, А. Ю. Определение бухгалтерской управленческой отчетности / А. Ю. Андреев // Известия Байкальского государственного университета. – 2011. – № 2. – С. 115–118. – Текст : непосредственный.

93. Ахмедов, А. Э. Совершенствование системы учета затрат на

производство продукции / А. Э. Ахмедов, М. А. Шаталов // Территория науки. – 2015. – № 1. – С. 127–132. – Текст : непосредственный.

94. Банк, С. В. Современные проблемы экономической безопасности предприятий военно-промышленного комплекса Российской Федерации / С. В. Банк, О. А. Банк // Экономическая безопасность: финансовый и таможенный аспект : материалы Международной науч.-практич. Конференции. (Мытищи, 19 марта 2020 г.) – М. : Институт исследования товародвижения и конъюнктуры оптового рынка, 2020. – С. 15–23. – Текст : непосредственный.

95. Басова, М. М. Содержательный анализ нефинансовой отчетности российских компаний в области устойчивого развития / М. М. Басова // Вестник СамГУПС. – 2016. – № 4(34). – С. 52–56. – Текст : непосредственный.

96. Богатая, И. Н. Исследование методики планирования внутреннего аудита на основе риск-ориентированного подхода / И. Н. Богатая, В. И. Ковалева // Актуальные проблемы экономики, учета, аудита и анализа в современных условиях : сборник научных статей Международной науч.-практич. конф. (Курск, 28–29 апреля 2021 г.) – Курск : Курский государственный университет, 2021. – С. 116–120. – Текст : непосредственный.

97. Борисюк, А. А. Нефинансовая отчетность как инструмент «обратной связи» компании и проблемы её развития в РФ / А. А. Борисюк, Г. М. Гаджиев // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2021. – № 6-2(76). – С. 17–21. – Текст : непосредственный.

98. Будасова, В. А. Система внутреннего контроля затрат на производство продукции птицеводства / В. А. Будасова, Н. Г. Кулакова // Вестник Псковского государственного университета. – 2015. – № 1. – С. 76–82. – Текст : непосредственный.

99. Вайкок, М. А. Основы организации системы внутреннего контроля затрат на производство / М. А. Вайкок // Экономика и предпринимательство. – 2021. – № 1(126). – С. 1437–1440. – Текст : непосредственный.

100. Вайкок, М. А. Развитие системы внутреннего контроля / М. А. Вайкок // Экономика и предпринимательство. – 2021. – № 1(126). – С. 1450–1453. –

Текст : непосредственный.

101. Валебникова, Н. В. Современные тенденции управленческого учета / Н. В. Валебникова, И. П. Василевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 53–58. – Текст : непосредственный.

102. Васин Ф. П. К вопросу о классификации затрат на производство / Ф. П. Васин // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 4. – С. 52–55. – Текст : непосредственный.

103. Вахрушина, М. А. Корпоративная отчетность как результат эволюции отчетной информации компании / М. А. Вахрушина, А. А. Толчеева // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2017. – №2. – С. 297–310. – Текст : непосредственный.

104. Галицкий, С. В. Роль модели «Кайдзен-костинг» в системе управления затратами / С. В. Галицкий, И. А. Ворошко // Фундаментальные исследования. – 2016. – № 10. – С. 119–123. – Текст : непосредственный.

105. Грибановский, В. Л. Развитие управленческого учета в современных условиях / В. Л. Грибановский // Современный бухучет. – 2005. – № 2. – С. 91. – Текст : непосредственный.

106. Гришина, В. В. Мониторинг внутреннего контроля в системе бухгалтерского учета / В. В. Гришина, О. С. Ломакина // Актуальные проблемы бухгалтерского учёта, анализа и аудита : сборник научных трудов. – Курск: Издательство Юго-Западный университет, 2021. – С 140–143. – Текст : непосредственный.

107. Дегальцева, Ж. В. Проблемы развития управленческого учета в современных условиях / Ж. В. Дегальцева, А. А. Ремезков, Е. А. Тончу // Научный журнал КубГАУ. – 2014. – № 98 (04). – С. 78–81. – Текст : непосредственный.

108. Демина, И. Д. Современные тенденции развития управленческого учета / И. Д. Демина, С. Н. Меркущенко // Все для бухгалтера. – 2012. – № 6. – С. 39–43. – Текст : непосредственный.

109. Дорошенко, А. А. Бюджетирование на основе системы сбалансированных показателей / А. А. Дорошенко // Новый университет. Серия:

Экономика и право. – 2012. – № 6. – С. 28–30. – Текст : непосредственный.

110. Дубровин, И. А. Проблемы формирования нефинансовой отчетности / И. А. Дубровин // Аудит. – 2021. – № 10. – С. 9–13. – Текст : непосредственный.

111. Дудукалова, Г. Н. Концептуальные основы внутрихозяйственного контроля экономических субъектов / Г. Н. Дудукалова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 5. – С. 1–4. – Текст : непосредственный.

112. Егорова, С. Е. Сравнительный анализ новых методов и систем учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / С. Е. Егорова, Л. А. Юданова // Вестник Псковского государственного университета. – 2015. – № 2. – С. 94–106. – Текст : непосредственный.

113. Ерохина, О. С. Обоснование метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в системе управления затратами / О. С. Ерохина, Т. В. Федорович // Проблемы учета и финансов. – 2012. – № 2. – С. 51–58. – Текст : непосредственный.

114. Зарова, Е. В. Показатели производительности труда в системе индикаторов устойчивого развития / Е. В. Зарова // Вопросы статистики. – 2017. – № 12. – С. 16–24. – Текст : непосредственный.

115. Илышева, Н. Н. Новые аспекты и индикаторы экологической результативности в нефинансовой отчетности по устойчивому развитию G4 / Н. Н. Илышева, Е. В. Балдеску // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 30(276). – С. 2–7. – Текст : непосредственный.

116. Исхаков, А. Т. Практическое применение системы целевой себестоимости («таргент-костинг») и «кайзен-костинг» в сельском хозяйстве / А. Т. Исхаков // Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. – 2009. – № 1. – С. 48–51. – Текст : непосредственный.

117. Казакова, Н. А. Мониторинг основных параметров экологической безопасности промышленного производства / Н. А. Казакова, В. Г. Когденко // Экология и промышленность России. – 2021. – № 3. – С. 60–65. – Текст : непосредственный.

118. Казакова, Н. А. Проблемы обеспечения экономической безопасности

деятельности хозяйствующих субъектов в условиях высоко рискованной рыночной экономики / Н. А. Казакова // *Фундаментальные исследования*. – 2016. – № 12 (часть 3). – С. 634–639. – Текст : непосредственный.

119. Казакова, Н. А. Развитие производственного учета промышленных организаций на основе концепции устойчивого развития / Н. А. Казакова, Л. В. Пермитина // *Управленческий учет*. – 2021. № 10. – С. 59–68. – Текст : непосредственный.

120. Казакова, Н. А. Совершенствование системы контроля расходов организаций на основе концепции устойчивого развития / Н. А. Казакова, Л. В. Пермитина // *Аудитор*. – 2021. – № 10. – С. 40–45. – Текст : непосредственный.

121. Казельская, А. В. Исследование тенденций развития радиоэлектронной промышленности в условиях преобладания когнитивных концепций развития / А. В. Казельская, И. М. Степнов // *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. – 2018. – № 2(110). – С. 79–85. – Текст : непосредственный.

122. Канапухин, П. А. Методические аспекты внутрихозяйственного контроля накладных затрат / П. А. Канапухин, Т. А. Пожидаева // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2015. – № 13 (412). – С. 44–54. – Текст : непосредственный.

123. Капков, Р. Ю. Модель реализации стандарта публичной нефинансовой отчетности для устойчивого развития малого и среднего предпринимательства в России / Р. Ю. Капков // *Международный журнал. Устойчивое развитие: наука и практика*. – 2021. – № 1(30). – С. 1–16. – Текст : непосредственный.

124. Каспина, Р. Г. Качество взаимодействия публичных компаний со стейкхолдерами в системе формирования нефинансовой отчетности / Р. Г. Каспина, Е. А. Бунчаева // *Казанский социально-гуманитарный вестник*. – 2016. – № 1(18). – С. 21–26. – Текст : непосредственный.

125. Катков, Ю. Н. «Таргет-костинг» и «кайзен-костинг» в оптимизации затрат и калькулировании себестоимости продукции АПК / Ю. Н. Катков,

С. В. Никитина // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 8. – С. 29–35. – Текст : непосредственный.

126. Керимов, В. Э. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики / В. Э. Керимов, П. В. Селиванов, Е. В. Минина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – № 4. – С. 43. – Текст : непосредственный.

127. Когденко, В. Г. Индикаторы социально-репутационного капитала компании / В. Г. Когденко // Апрельские научные чтения имени профессора Л. Т. Гиляровской : материалы VII Международной науч.-практ. конф.: в 2 частях, (Воронеж, 13 апреля 2018 г.) / под ред. Д. А. Ендовицкого, Л. С. Коробейниковой. – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2018. – С. 90–93. – Текст : непосредственный.

128. Коданева, С. И. Методология включения корпоративной социальной ответственности предприятия в его сбалансированную систему показателей / С. И. Коданева // Модернизация России: приоритеты, проблемы, решения : сборник научных трудов по материалам XVIII Международной науч.-практ. конф. (Москва, 20-21 дек. 2018г.) – Москва: Институт научной информации по общественным наукам РАН, 2019. – С.251–254. – Текст : непосредственный.

129. Колесник, Н. Ф. Контроль расхода ресурсов в системе нормативного учета затрат / Н. Ф. Колесник, В. И. Осипов // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. – 2013. – № 1. – С. 263–268. – Текст : непосредственный.

130. Коробкин, И. Н. Современные инструменты внутрифирменного бюджетирования / И. Н. Коробкин // Экономинфо. – 2010. – № 14. – С.34–37. – Текст : непосредственный.

131. Коченовская, А. Г. Эволюция нефинансовой отчетности компаний в России / А. Г. Коченовская, Т. А. Цыркунова // Актуальные исследования. – 2021. – № 24(51). – С. 98–103. – Текст : непосредственный.

132. Крылов, С. И. Сбалансированная система показателей и прикладной стратегический анализ в стратегическом управлении финансами / С. И. Крылов // Экономический анализ: теория и практика. – 2015. – № 18(417). – С. 2–14. –

Текст : непосредственный.

133. Кувалдина, Т. Б. Производственный учет: сущность и необходимость / Т. Б. Кувалдина // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 31. – С. 24–31. – Текст : непосредственный.

134. Кузнецова, Н. В. Особенности применения методов таргет-костинг и кайзен-костинг в российской экономике / Н. В. Кузнецова, М. В. Олех // Стратегия социально-экономического развития общества: управленческие, правовые и хозяйственные аспекты : сборник научных трудов науч.-практ. конф. – Курск: Университетская книга, 2015. – С. 170–173. – Текст : непосредственный.

135. Кундиус, В. Внутренний контроль в управлении сельхозорганизацией / В. Кундиус, С. Левичева // АПК: экономика, управление. – 2007. – № 4. – С. 14–15. – Текст : непосредственный.

136. Курманова, А. Х. Варианты организации производственного учета / А. Х. Курманова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2011. – № 13 (132). – С. 286–293. – Текст : непосредственный.

137. Курочкина, И. П. Развитие производственного учета и его нацеленность на учетно-аналитическое обеспечение реализации производственной программы / И. П. Курочкина, О. А. Миронова // Экономические науки. – 2008. – № 4. – С. 354–360. – Текст : непосредственный.

138. Лилиенталь, А. В. Методы учета затрат в системе управленческого учета / А. В. Лилиенталь, И. Ю. Влажина // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2010. – № 6. – С. 266–271. – Текст : непосредственный.

139. Лисина, Ю. Б. Актуальные проблемы формирования экологического учета / Ю. Б. Лисина, А. В. Ивановская // Экономика, предпринимательство и право. – 2019. – № 2. – С. 135–142. – Текст : непосредственный.

140. Лисовская, И. А. Анализ требований к раскрытию нефинансовых показателей в финансовой отчетности российских организаций / И. А. Лисовская, Е. В. Чипуренко // Современные проблемы и перспективы социально-экономического развития предприятий, отраслей, регионов : сборник научных

трудов науч.-практ. конф. (Йошкар-Ола, 23–26 мая 2018 г.). – Йошкар-Ола: Поволжский государственный технологический университет, 2018. – С. 25–30. – Текст : непосредственный.

141. Лоч, М. В. Современные тенденции развития управленческого учета: таргет-костинг и кайзен-костинг / М. В. Лоч, Е. А. Ёлгина // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2011. – № 6. – С.111–115. – Текст : непосредственный.

142. Лытнева, Н. А. Методический инструментарий, используемый для признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и отчетности организации по РСБУ и МСФО / Н. А. Лытнева // Интегрированные модели современных информационных систем в условиях цифровизации экономики России : сборник научных трудов международного экономического форума. (Орел, 25–26 ноября 2020 г.); под общей редакцией Н. А. Лытневой. – Орел: Орловский государственный университет экономики и торговли, 2021. – С. 12–16. – Текст : непосредственный.

143. Любан, В. В. Управление затратами промышленных предприятий как инструмент повышения конкурентоспособности отечественной продукции / В. В. Любан // Экономика и управление. – 2010. – № 4. – С. 41–49. – Текст : непосредственный.

144. Макарова, Л. М. Экологические затраты как элемент концепции устойчивого развития / Л. М. Макарова, Е. Е. Родина // Московский экономический журнал. – 2016. – № 4. – С. 47. – Текст : непосредственный.

145. Малицкая, В. Б. Бюджетирование как часть учетно-контрольной системы обеспечения экономической безопасности хозяйствующего субъекта / В. Б. Малицкая, И. Е. Коноваленко, А. М. Мустафин, Е. С. Никифорова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2021. – № 11(119). – С. 147–154. – Текст : непосредственный.

146. Мамушкина, Н. В. Классификация затрат в организациях агропромышленного комплекса / Н. В. Мамушкина // Вестник НГИЭИ. – 2011. – № 5 (6). – С. 126–134. – Текст : непосредственный.

147. Марин, В. П. Устойчивость эколого-экономической системы предприятий радиоэлектронной промышленности как фактор повышения качества окружающей среды / В. П. Марин, Б. П. Садковский, Н. Е. Садковская // Качество и жизнь, 2015. – № 1. – С.85–88. – Текст : непосредственный.

148. Мельник, М. В. Анализ – поиск путей экономической безопасности / М. В. Мельник // Учет, аудит и налогообложение в обеспечении экономической безопасности предприятий : Межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов. (Москва, 01 декабря 2017 г.) – М. : КноРус, 2018. – С. 320–326. – Текст : непосредственный.

149. Миерманова, С. Т. Традиционные методы учета затрат в системе управленческого учета / С. Т. Миерманова // Проблемы современной экономики. – 2013. – № 2 (46). – С. 132–135. – Текст : непосредственный.

150. Мишин, Ю. А. Специфика информационно-учетной системы управленческой бухгалтерии / Ю. А. Мишин // Теория и практика общественного развития. – 2011. – № 2. – С. 297–299. – Текст : непосредственный.

151. Мишучкова, Ю. Г. Организация системы внутреннего контроля / Ю. Г. Мишучкова // Аудитор. – 2012. – № 8. – С. 48–54. – Текст : непосредственный.

152. Монгуш, А. Д. Экологический учет на микроуровне / А. Д. Монгуш // Science Time. – 2014. – № 7. – С. 272–278. – Текст : непосредственный.

153. Мусина, А. Ж. Философия кайзен – путь решения проблем производства / А. Ж. Мусина // Вестник института Дружбы народов Кавказа. Теория экономики и управления народным хозяйством. – 2014. – № 4 (32). – С. 12–16. – Текст : непосредственный.

154. Мустафина, Л. З. Кайзен-костинг как новая концепция управленческого учета / Л. З. Мустафина // SCIENCE TIME. – 2015. – № 8 (20). – С. 137–143. – Текст : непосредственный.

155. Носкова, Н. Ю. Интеграция бюджетирования с системой сбалансированных показателей / Н. Ю. Носкова // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент – 2011. – № 8

(225). – С. 115–119. – Текст : непосредственный.

156. Обвинцев, Д. С. Инновационные методы управления затратами / Д. С. Обвинцев // Креативная экономика. – 2013. – № 7 (79). – С. 30–35. – Текст : непосредственный.

157. Осипов, Н. Ю. Повышение информационной прозрачности бизнеса: развитие нефинансовой отчетности / Н. Ю. Осипов, А. А. Саввина, Д. С. Калинин, М. И. Чернова // Вестник ИЭАУ. – 2021. – № 31. – С. 12. Текст : непосредственный.

158. Остаев, Г. Я. Методические подходы к проведению внутреннего контроля над затратами в мясном скотоводстве / Г. Я. Остаев, С. М. Концевая, Г. Р. Концевой // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 9. – С. 30–49. Текст : непосредственный.

159. Панков, В. В. Стратегический управленческий учет и теория нечетких множеств / В. В. Панков, В. Ф. Несветайлов // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 25(223). – С. 15–19. Текст : непосредственный.

160. Пенезева, О. О. Управленческий учет позволяет сформировать стратегию и тактику управления компанией / О. О. Пенезева // Российский налоговый курьер. – 2013. – № 20. – С. 43–49. – Текст : непосредственный.

161. Пермитина, Л. В. Анализ применения ESG-принципов в производственном учёте организаций радиоэлектронной промышленности / Л. В. Пермитина. – Текст : электронный // Материалы VII Междунар. научн.-практ. конф. Междунар. сетевого института в сфере ПОД/ФТ «Угрозы и риски финансовой безопасности в контексте цифровой трансформации». 24–26 нояб. 2021, Москва. – Москва : НИЯУ «МИФИ», 2021. – С. 61–68. – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка elibrary.ru – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=47381988>.

162. Пермитина, Л. В. Генезис производственного учета / Л. В. Пермитина // О некоторых вопросах и проблемах экономики и менеджмента : сб. науч. тр. по материалам II Междунар. науч.-практ. конф. 10 ноябр. 2015 г. (г. Красноярск). – Нижний Новгород: Арал, 2015. – С. 133–134. – Текст : непосредственный.

163. Пермитина, Л. В. К вопросу о классификации методов учета затрат / Л. В. Пермитина // Экономика и менеджмент: от теории к практике : сб. науч. тр. по материалам III Междунар. науч.-практ. конф. 11 авг. 2016 г. (г. Ростов-на-Дону). – Нижний Новгород : Ареал, 2016. – С. 59–64. – Текст : непосредственный.

164. Пермитина, Л. В. Классификация затрат в производственном учете / Л. В. Пермитина // Тенденции развития экономики и менеджмента : сб. науч. тр. по материалам III Междунар. науч.-практ. конф. 11 июня 2016 г. (г. Казань). – Нижний Новгород : Ареал, 2016. – С.140–142. – Текст : непосредственный.

165. Пермитина, Л. В. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости в рамках концепции устойчивого развития / Л. В. Пермитина // Сибирская финансовая школа. – 2017. – № 6(125). – С.101–106. – Текст : непосредственный.

166. Пермитина, Л. В. Оптимизация затрат на производство хлебопекарной продукции на основе использования кайдзен-бюджета / Л. В. Пермитина // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2019. – № 7 (177). – С.43–49. – Текст : непосредственный.

167. Пермитина, Л. В. Организация производственного учета на предприятиях по производству пищевых продуктов / Л. В. Пермитина // Современный взгляд на проблемы экономики и менеджмента : сб. науч. тр. по материалам III Междунар. науч.-практ. конф. 11 сент. 2016 г. (г. Уфа). – Нижний Новгород : Ареал, 2016. – С.69–73. – Текст : непосредственный.

168. Пермитина, Л. В. Таргет-костинг как метод оптимизации затрат при разработке хлебопекарной продукции / Л. В. Пермитина // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2019. – № 6 (176). – С.44–52. – Текст : непосредственный.

169. Пермитина, Л. В. Разработка стандарта контроля ESG-расходов // От научных идей к стратегии бизнес-развития / Л. В. Пермитина // От научных идей к стратегии бизнес развития : сб. ст., представляющих результаты научно-исследовательских работ студентов, аспирантов, молодых ученых – участников Междунар. Межвузовской науч.-практ. конф. по проблеме «Передовые

технологии и новые решения в управлении секторальными ESG-рисками устойчивого развития мировых экономик». – Москва : РУСАЙНС, 2022. – С. 86–93. – Текст : непосредственный

170. Поздеев, В. Л. Анализ в системе «таргет-костинг» / В. Л. Поздеев, Е. Н. Коржавина // Инновационное развитие экономики. – 2013. – № 2 (14). – С. 52–55. – Текст : непосредственный.

171. Полиди, А. А. Промышленная политика на макро- и микроуровне / А. А. Полиди, Л. В. Попова, С. В. Якимчук // Экономические и гуманитарные науки. – 2017. – № 12 (311). – С. 98–102. – Текст : непосредственный.

172. Попова, Л. В. Организация управленческого учета затрат на предприятии теплоэнергетической отрасли / Л. В. Попова, Е. Г. Дедкова, М. В. Меркулова // Управленческий учет. – 2018. – № 10. – С. 10–15. – Текст : непосредственный.

173. Попова, Л. В. Формирование системы контроллинга на промышленном предприятии / Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, К. С. Храмцова // Экономические и гуманитарные науки. – 2019. – № 4 (327). – С. 79–84. – Текст : непосредственный.

174. Просвирина, И. И. Кайзен-костинг как система управления затратами на современном предприятии / И. И. Просвирина, В. В. Проскурина // Научно-аналитический экономический журнал. – 2016. – № 5. – С. 4. – Текст : непосредственный.

175. Расторгуева, Н. Ф. Особенности развития управленческого учета / Н. Ф. Расторгуева // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 10 (175). – С.57–64. – Текст : непосредственный.

176. Садковский, Б. П. Современная стратегия развития информационных технологий при организации производства на предприятиях радиоэлектронной промышленности / Б. П. Садковский, Н. Е. Садковская, О. В. Князев // Электронный журнал: наука, техника и образование. – 2015. – № 1(1). – С. 40–50. – Текст : непосредственный.

177. Салахова, Э. К. Формирование системы сбалансированных

показателей и развитие управленческого учета / Э. К. Салахова // Вестник АГТУ. – 2015. – № 1. – С. 100–113. – Текст : непосредственный.

178. Сандриева, Э. Р. Преимущества системы целевой себестоимости (таргет-костинг) в сельскохозяйственном производстве / Э. Р. Сандриева, А. Т. Исхаков // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2008. – № 1 (7). – С. 22–25. – Текст : непосредственный.

179. Санникова, И. Н. На пути к бухгалтерскому экологическому учету и отчетности / И. Н. Санникова, Н. А. Шавкунова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 3 (123). – С.14–19. – Текст : непосредственный.

180. Сафонова, И. В. Нефинансовая отчетность в фокусе ESG-трансформации: глобальная повестка / И. В. Сафонова // Аудиторские ведомости. – 2021. – № 4. – С. 28–33. – Текст : непосредственный.

181. Сергеева, И. А. История становления и развития управленческого учета / И. А. Сергеева // Инновационная наука. – 2015. – № 1–2. – С. 150–154. – Текст : непосредственный.

182. Смирнов, В. Д. Управление ESG рисками в коммерческих организациях / В. Д. Смирнов // Управленческие науки Management sciences in Russia/ E10. – 2020. – № 3. – С. 6–20. – Текст : непосредственный.

183. Смирнова, Н. Е. Таргет-костинг позволяет управлять себестоимостью / Н. Е. Смирнова // Консультант. – 2006. – № 7. – С. 72–74. – Текст : непосредственный.

184. Суйц, В. П. Процессный подход к формированию данных управленческого учета и анализа / В. П. Суйц, А. Б. Баев // Аудит и финансовый анализ. – 2018. – № 1. – С. 415–420. – Текст : непосредственный.

185. Талуев, И. А. Бюджетирование на основе системы сбалансированных показателей / И. А. Талуев // Научный вестник МГТУ ГА. – 2009. – № 146. – С. 68–72. – Текст : непосредственный.

186. Федченко, Е. А. Проведение мониторинга устранения менеджментом выявленных нарушений, недостатков и рисков / Е. А. Федченко // Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер) / под общей ред.

Н. А. Продановой. – М. : Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова, 2021. – С. 161–182. – Текст : непосредственный.

187. Фирова, И. П. Совершенствование методов учета и управления затратами как важнейший фактор обеспечения экономической безопасности промышленного предприятия / И. П. Фирова, М. М. Глазов // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2014. – № 4 (64). – С. 161–164. – Текст : непосредственный.

188. Хомутова, С. Х. Обзор применения нефинансовой экологической отчетности на российских промышленных предприятиях / С. Х. Хомутова, Г. С. Арзамасова // Химия. Экология. Урбанистика. – 2020. – С. 229–234. – Текст : непосредственный.

189. Чайковская, Л. А. Особенности оптимизации бухгалтерского учета посредством внедрения бережливого учета / Л. А. Чайковская // Результаты современных научных исследований и разработок : сборник статей XII Всероссийской науч.-практич. конф. (Пенза, 12 марта 2021 г.) – Пенза : Наука и Просвещение, 2021. – С. 88–91. – Текст : непосредственный.

190. Шеремет, А. Д. Применение принципов ABC-анализа в системе учета и калькуляции затрат / А. Д. Шеремет, В. Э. Керимов // Аудит и финансовый анализ. – 2017. – № 5–6. – С. 198–202. – Текст : непосредственный.

191. Agapova, T. N. Analysis and assessment of sustainable development of socio-economic systems // SUSTAINABLE DEVELOPMENT: STATE, PROBLEMS, PROSPECTS, 2020 pp. 16–20. – Текст : непосредственный.

Приложение А

(справочное)

Сущность производственного учета

Таблица А.1 – Сущность производственного учета по мнению ученых

Автор	Определение
Ахмедов А. Э., Шаталов М. А.	Производственный учет, можно определить как часть (подсистему) общей системы бухгалтерского учета, формирующую данные о затратах и результатах процесса производства для контроля за выполнением планом производства продукции и ее себестоимости
Баянова О. В.	Производственный учет – это система сбора, регистрации, систематизации и обобщения информации о затратах организации
Валевникова Н. В. Василевич И. П.	Производственный учет преимущественно имеет отношение к оценке запасов и связан с принципом отнесения всех накладных расходов на готовую продукцию, он также включает проблему взаимосвязи системы «директ-костинг», предполагающий включение в себестоимости только переменных издержек, с системой «стандарт-кост», которая обеспечивает функции планирования и контроля.
Васин Ф. П.	Управленческий (производственный) учет представляет собой процессы выявления, измерения накопления, анализа, переработки и передачи информации о хозяйственной деятельности организации, используемой для планирования, управления и контроля.
Демина И. Д., Меркущенко С. Н.	Производственный учет включает в себя в основном учетно-расчетные процедуры, главная цель которых состоит в определении затрат на производство и выручки на единицу продукции.
Друри К.	Производственный учет – это управленческий учет плюс небольшая часть финансового учета. В системе производственного учета определяются производственные затраты для оценки стоимости готовой продукции, и это отвечает требованиям внешней отчетности
Калемуллов М. В.	Под производственным учетом понимаем сбор, регистрацию и обработку информации о затратах на производство, включая калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) как для целей составления финансовой отчетности, так и для целей внутрифирменного управления (принятия решений руководителями внутри организации, планирования, контроля и регулирования).
Керимов В. Э., Селиванов П. В., Минина Е. В.	Бухгалтерский учет наряду с оперативным, статистическим и налоговым входит в общую учетную систему организации и подразделяется на две части: финансовый и производственный, объектом которого выступают затраты и доходы организации.
Кувалдина Т. Б.	Производственный учет – это подсистема управленческого учета, где осуществляется идентификация, измерение, накопление, анализ, подготовка, интерпретация и представление информации о затратах для целей калькуляции (расчета затрат по носителям в привязке к единице продукции), контроля за производством и выработке производственной политики.

Автор	Определение
Курманова А. Х.	Важной составной частью как финансового, так и управленческого учета стал производственный учет, главная цель которого - сбор информации об издержках производства, калькуляция себестоимости продукции (услуг), анализ данных об экономии или перерасходе по сравнению с данными за предыдущие периоды, прогнозами и стандартами.
Мизиковский И. Е., Мизиковский Е. А.	Производственный учет, конечная цель которого в бухгалтерском финансовом учете – калькулирование фактической производственной себестоимости продуктов труда, действительно является неотъемлемым звеном бухгалтерского финансового учета
Ожиганов Д. Ю.	Производственный учет – это система формирования информации о затратах на производство, калькулировании, ценах и продажах, позволяющие при помощи методов учета по центрам затрат, центрам ответственности, центров прибыли, нормативного метода, бюджетирования, а также их элементов, интерпретировать эту информацию для разработки производственной стратегии организации и принятия эффективных решений по управлению затратами на производство
Сергеева И. А.	Производственный учет, в рамках которого получают учетные данные о затратах с целью определения себестоимости продукции (работ, услуг) и ожидаемой прибыли от ее продажи.
Хоружий Л. И.	Бухгалтерский управленческий учет включает производственный учет, который является базой бухгалтерского управленческого учета
Шеремет А. Д.	Производственный учет – частью общей сферы управленческого учета, под которым понимают учет издержек производства и анализ данных об экономии, перерасходе или перерасходе по сравнению с данными за предыдущие периоды, прогнозами и стандартами
Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.	Производственный учет представляет собой финансовые и нефинансовые данные, имеющие отношение к затратам на фактически потребленные и иные ресурсы организации. Производственный учет представляет собой информацию как для финансовой отчетности, так и для управленческого учета.
Лапшин П. В.	Производственный учет – это система аналитического и оперативного процесса производства и его стадий, позволяющая при помощи способов и методов учета и анализа формировать и интерпретировать информацию для принятия эффективных решений по управлению затратами на всех стадиях процесса производства.
Палий В. Ф.	Производственный учет – часть общей системы бухгалтерского учета: формирующая данные о затратах и результатах процесса производства для контроля за выполнением планов производства продукции и ее себестоимости; обеспечивающая при помощи соответствующей организации аналитического учета и калькулирования контроль за ходом производственных процессов и их оперативное регулирование в целях повышения эффективности использования ресурсов.

Источник: составлено на основе [47; 57; 61; 67; 70; 73; 74; 82; 83;93; 101; 102; 108; 126; 133; 136; 181].

Таблица Б.1 – Этапы развития производственного учета в России

Этап	Характеристика этапа
Этап 1 период: до 1917 г.	возникновение производства как вида деятельности в период первобытно-общинного строя; возникновение учета в связи с потребностями государственного и монастырского хозяйства, а также с распространением торговых и кредитных операций (Киевская Русь); учет развивается медленно, ведется монастырям (16 в.); утвержден специальный Приказ (министерство) «Счетных дел» (17 в.); период становления бухгалтерского учета в России, купцов первой гильдии обязали вести торговые книги. Существование большого количества мануфактур. В связи с развитием производства стала развиваться бухгалтерская производственная мысль (18 в.); бурный рост промышленности. Появляются различные теории учета (19 в.); формируются основные принципы производственного учета (начало 20 в.)
Этап 2 период: с 1917 г. по 1991 г.	ликвидация товарного хозяйства, уничтожение кредита (1917 г.); НЭП, возрождение хозяйства (1920 г.); развитие калькуляционного учета и попытки введения нормативного метода учета затрат в промышленности (1953-1984 гг.); предприняты первые попытки автоматизации задач бухгалтерского учёта на основе использования ЭВМ; в крупных организациях организовываются машиносчетные станции, на которых главную роль играла комплексная механизированная обработка учетных записей таблично-перфокарточной системы счетоводства на базе типовых программ (1950-1960 гг.); появились ЭВМ, специализированные на решении задач в сфере экономики (начало 1970-х г.); заложение основ калькуляционной теории, разработка и ее развитие. Развитие нормативного учета. Калькуляционный учет совершенствуется, осуществляются попытки введения нормативного метода учета затрат на производство. Массовый переход на нормативный учет был осуществлен в начале 1980 г.
Этап 3 период: с 1991 г. по 2015 г.	обрушение плановой экономики, распад СССР; внедряются зарубежные методы учета затрат; замена понятия «производственный учет» на управленческий учет; введение нового плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности; внедрение компьютерных информационных технологий: появились персональные ЭВМ, благодаря чему вопрос автоматизации решения бухгалтерских задач перешёл на новый уровень. Отсутствие нормативов, актуализированных под современное состояние техники, технологии.
Этап 4 период: с 2015 г. по 2018 г.	использование организациями различных отечественных и зарубежных методов учета затрат и калькулирования себестоимости; отсутствие нормативов, актуализированных под современное состояние техники, технологии; внедрение автоматизированных программ бухгалтерского учета различных разработчиков, позволяющих автоматизировать учет затрат с учетом специфики функционирования предприятий различных отраслей промышленности.

Этап	Характеристика этапа
Этап 5 период с 2018 г. по н.в.	- российский бизнес начал активно проявлять интерес к ESG-концепции, после отказа государственного пенсионного фонда Норвегии инвестировать в российский бизнес из-за плохих ESG показателей. Это побудило российских промышленников увеличить инвестиции в экологические и социальные проекты. Российские организации все еще отстают от мировых аналогов в достижении целей устойчивого развития. Наибольший вклад в становление принципов ESG в практику промышленных организаций Российской Федерации вносят экспортеры сырья. Экологичность производственного цикла повышает рентабельность: потребители доплачивают премию за низкоуглеродные сырьевые товары.

Источник : составлено на основе [73; 77; 137].

Приложение В (справочное)

Различные подходы к пониманию общего и различий в понятиях расходов и затрат

Таблица В.1 – Подходы к определению расходов и затрат

Подходы	Сравнительная характеристика	Авторы, придерживающиеся подхода
Затраты и расходы как синонимы	Под расходами (затратами) понимаются используемые для производства продукции трудовые и природные ресурсы, топливо, энергия сырье и материалы, выраженные в стоимостной оценке.	Вышегородцев М. М., Ковалев В. В.
Затраты как часть расходов	Под расходами понимаются все платежи организации, связанные как с обычными, так и с прочими видами деятельности. Под затратами понимаются выраженные в стоимостной оценки израсходованные ресурсы на производство и реализацию продукции, т.е. связанные с обычными видами деятельности организации.	Колесник Н. Ф., Осипов В. И.
Расходы как часть затрат	Под затратами понимаются все платежи организации, произведенные на приобретение различных видов ресурсов. Под расходами понимается часть затрат, которая становится расходами, когда организация признает доход, для получения которого они понесены.	Миддлтон Д., Соколов Я. В.
	Термин затраты используется в МСФО, когда речь идет о накоплении потраченных ресурсов, доходы от которых будут получены в будущем. Затраты – это потребленные организацией ресурсы, которые не обязательно в тот момент, когда они понесены, приведут к получению доходов и повлияют на финансовый результат. Расходом признаются затраты в виде амортизационных отчислений, в момент продажи основного средства – расходами признается его балансовая стоимость на момент выбытия.	МСФО

Источник: составлено на основе: [3; 21; 54; 64; 69; 77; 103].

Приложение Г
(обязательное)

Примерный перечень контролируемых показателей расходов

Таблица Г.1 – Примерный перечень контролируемых показателей расходов промышленных организаций, отражающих влияние результатов деятельности на ESG-риски УР

Сфера результатов деятельности	Нефинансовые показатели	Финансовые показатели	Показатели, влияющие на прибыль
Экономическая	удельные показатели материалоемкости, фондоемкости, трудоемкости, зарплатоемкости, энергоемкости, водопотребления, процент брака и др.	включаемые в себестоимость продукции в стоимостном выражении расходы на материалы, сырье, амортизацию, заработную плату, энергию, воду и др.	превышение расходов от обычных видов деятельности
Экологическая	удельное водопотребление и водоотведение сточных вод, а также оборотное водопользование; валовые выбросы загрязняющих веществ в атмосферу; валовые выбросы парниковых газов в CO ₂ ; площадь рекультивации земель в случае их загрязнения; объем переработанных и утилизированных отходов и бытового мусора; количество используемого пластика и др.	экологические платежи и расходы на природоохранные мероприятия	прочие расходы – штрафы, судебные издержки, расходы на возмещение ущерба и т.п.
Социальная	численность пострадавших со смертельным исходом, коэффициенты тяжелого травматизма, частоты несчастных случаев, частоты травм с временной потерей нетрудоспособности; количество часов, затраченных на обучение сотрудников, коэффициент текучести кадров и др.	средняя заработная плата и фонд заработной платы; расходы на выплаты в случае временной нетрудоспособности в результате полученных травм на рабочем месте.	повышение ставок страхового тарифа в результате несчастных случаев и профессиональных заболеваний

Источник: составлено на основе: [11; 12; 15; 43; 44].

Таблица Д.1 – Паспорт показателей ССП

Стратегическая цель – Устойчивое развитие Перечень показателей	Формула расчета, источники информации	Факт на 2020 год	План на 2021 год	2022 год	Ответственное лицо
Структурный элемент ССП: Финансы					
Ф.1 Темп прироста прибыли от продаж, %	$T_{прПО} = (Прибыль\ от\ продаж_1 / Прибыль\ от\ продаж_0) - 1) \times 100 \%$ Источники информации: ОФР	2,5	4,7	15,7	Генеральный директор, финансовый директор
Ф.2 Рентабельность продаж, %	$R_{п} = Прибыль\ от\ продаж / Себестоимость\ продаж \times 100 \%$ Источники информации: ОФР	12,0	17,0	24,0	Финансовый директор, директор производства
Ф.3 Темп прироста стоимости организации	$T_{прСП} = (Стоимость\ организации_1 / Стоимость\ организации_0) - 1) \times 100 \%$ Источники информации: бухгалтерская отчетность организации	8,0	13,0	15,0	Генеральный директор
Структурный элемент ССП: Корпоративная социальная ответственность					
СО.1 Коэффициент экономического роста	$K_{экон.роста} = Чистая\ прибыль / Валовые\ инвестиции\ в\ материальные\ активы$ Источники информации: ОФР, внутренняя отчетность	8,0	9,0	10,0	Генеральный директор
СО.2 Коэффициент экологического равновесия организации	$K_{экол.равн.} = Чистая\ прибыль / Инвестиции\ в\ экологические\ мероприятия$ Источники информации: ОФР, внутренняя отчетность	2,0	6,0	10,0	Генеральный директор
СО.3 Коэффициент социального развития организации	$K_{соц.разв.} = Чистая\ прибыль / Инвестиции\ на\ социальное\ развитие\ организации$ Источники информации: ОФР, внутренняя отчетность	6,0	7,0	10,0	Генеральный директор

Паспорт показателей ССП
(обязательное)

Приложение Д

Стратегическая цель – Устойчивое развитие Перечень показателей	Формула расчета, источники информации	Факт на 2020 год	План на 2021 год	2022 год	Ответственное лицо
Структурный элемент ССП: Клиенты					
К.1 Доля продукции гражданского назначения в общем объеме продукции, %	ДПгн = Объем продукции гражданского назначения / Общий объем продукции организации, % Источники информации: КПО, Отчетность производственных структурных подразделений	30	45	70	Генеральный директор, технический директор, финансовый директор
К.2 Доля рынка занимаемого организацией, %	ДРп = Объем продаж организации / Общий объем продаж на рынке присутствия, % Источники информации: ОФР, КПО, отчетность отдела продаж	3	8	11	Финансовый директор, генеральный директор
К.3 Доля постоянных клиентов, %	Дв = Количество постоянных клиентов / Общее количество клиентов Источники информации: ПО, отчетность отдела продаж	20	40	60	Финансовый директор, руководитель отдела продаж
Структурный элемент ССП: Внутренние процессы					
В.1 Доля новых направлений деятельности, %	Количество новых направлений деятельности / Общее количество направлений деятельности x 100% Источники информации: КПО, отчетность отдела продаж	2	3	5	Генеральный директор, Технический директор
В.2 Доля продукции соответствующих международным стандартам производства и качества, %	Д ст. прод = Объем продукции соответствующих международным стандартам производства и качества / Общий объем продукции организации x 100%	12	14	18	Технический директор, Заместитель генерального директора по

Стратегическая цель – Устойчивое развитие Перечень показателей	Формула расчета, источники информации	Факт на 2020 год	План на 2021 год	2022 год	Ответственное лицо
	Источники информации: ОФР, КПО, отчетность отдела продаж, отчетность ОТК				качеству, Директор производства
В.3 Уровень расходов на 1 рубль продаж продукции, %	$УР_{1 \text{ руб. п}} = \text{Себестоимость продукции} / \text{Прибыль от продаж}$ Источники информации: ОФР	90	83	76	Директор производства, финансовый директор
Структурный элемент ССП: Обучение и развитие					
ОР.1 Доля сотрудников, прошедших обучение принципам концепции УР, %	$Д \text{ сотр УР} = \text{Количество сотрудников прошедших обучение принципам концепции УР} / \text{Общее количество сотрудников}$ Источники информации: КПО, отчетность отдела управления персоналом	-	30	100	Помощник генерального директора по социально-культурным вопросам
ОР.2 Доля принятых к реализации предложений по улучшению деятельности организации, поступивших от сотрудников, %	$Д \text{ пред} = \text{Количество принятых к реализации предложений по улучшению деятельности поступивших от сотрудников} / \text{Общее количество предложений}$ Источники информации: КПО	-	10	15	Финансовый директор, помощник генерального директора по социально-культурным вопросам
ОР.3 Доля внедрённых ресурсосберегающих технологий, %	$Д \text{ ресурсбер. Тех} = \text{Количество внедренных ресурсосберегающих технологий} / \text{Общее количество применяемых технологий} \times 100 \%$ Источники информации: КПО	2	18	30	Заместитель генерального директора по качеству, технический директор

Источник: составлено на основе: [27; 62; 114; 128]

Таблица Е.1 – Декомпозиция стратегических целей промышленной организации на предпроизводственном уровне (фрагмент)

Код	Цель	Цели структурных подразделений	Показатель	Целевое значение	Ответственный за показатель	Мероприятия
Структурный элемент ССП: Финансы						
Ф.1	Ф.1 Увеличение прибыли	Ф.1.1 Увеличение прибыли за счет установления целевой цены	Темп прироста целевой цены	≥ 3	Начальник ПЭО, начальник службы маркетинга	Анализ цен конкурентов, маркетинговый анализ
		Ф.1.2 Увеличение прибыли за счет установления целевой (оптимальной) себестоимости	Темп прироста целевой себестоимости	≥ -5	Начальник ПЭО Зам. технического директора по подготовке производства	Установление целевой себестоимости на основе таргет-костинга
Структурный элемент ССП: Корпоративная социальная ответственность						
СО.1	Экономический рост	СО.1.1 Экономический рост за счет обновления основных средств	Коэффициент обновления	≥ 6	Начальник ПЭО Зам. технического директора по подготовке производства	Оснащение организации современным ресурсосберегающим, экологичным оборудованием
СО.2	Экологическое равновесие	СО.2.1 Экологическое равновесие за счет оптимизации экологических расходов	Уровень расходов на превентивные экологические мероприятия	≥ 10	Начальник ПЭО Зам. технического директора по подготовке производства	Осуществление мероприятий на повышение экологичности производства
СО.3	Социальное развитие	СО.3.1 Социальное развитие за счет оптимизации	Уровень расходов на создание имиджа	≥ 10	Начальник ПЭО Зам. технического директора по	Расходы на социальные мероприятия в

Код	Цель	Цели структурных подразделений	Показатель	Целевое значение	Ответственный за показатель	Мероприятия
		социальных расходов	социально ориентированной организации в регионе присутствия		подготовке производства	регионе присутствия
Структурный элемент ССП: Клиенты						
К.1	Увеличение портфеля продукции гражданского назначения	К.1.1 Увеличение портфеля продукции гражданского назначения за счет разработок новых видов продукции	Доля собственных разработок новых видов продукции гражданского назначения	≥10	Начальник ПЭО Зам.технического директора по подготовке производства Главный конструктор Главный технолог	Увеличение расходов на собственные разработки и НИОКР
К.3	Повышение удовлетворенности потребителя	К.3.1 Повышение удовлетворенности потребителя за счет снижения возвратов продукции	Темп прироста возвратов продукции	≥-10	Начальник ПЭО Зам.технического директора по подготовке производства Главный конструктор Главный технолог	Мероприятия по улучшения качества продукции
Структурный элемент ССП: Обучение и развитие						
ОР.2	Повышение удовлетворенности персонала	ОР.2.1 Повышение удовлетворенности персонала за счет увеличения доли принятых к реализации предложений по улучшению	Темп прироста принятых к предложений	≥ 30	Начальник ПЭО Зам.технического директора по подготовке производства Главный конструктор	Кружки качества, стимулирование персонала за вклад в достижение целевых показателей

Код	Цель	Цели структурных подразделений	Показатель	Целевое значение	Ответственный за показатель	Мероприятия
		деятельности организации, поступивших от сотрудников			Главный технолог	

Источник: составлено на основе: [27; 62; 128].

Таблица Е.2 – Декомпозиция стратегических целей промышленной организации на производственном уровне (фрагмент)

Код	Цель	Цели структурных подразделений	Показатель	Целевое значение	Ответственный за показатель	Мероприятия
Структурный элемент ССП: Финансы						
Ф.1	Ф.1 Увеличение прибыли	Ф.1.1 Увеличение прибыли за счет достижения целевой (оптимальной) себестоимости	Темп прироста фактической себестоимости	≥ -5	Начальник ПЭО Главный технолог Директор производства Начальник цеха	Достижение целевой себестоимости на основе использования кайдзен-костинга
Структурный элемент ССП: Корпоративная социальная ответственность						
СО.1	Экономический рост	СО.1.1 Экономический рост за счет прироста фондоотдачи	Темп прироста фондоотдачи	≥ 3	Начальник ПЭО Главный технолог Начальник цеха	Осуществление мероприятий по повышению фондоотдачи
СО.2	Экологическое равновесие	СО.2.1 Экологическое равновесие за счет ресурсосберегающих технологий	Коэффициент ресурсосберегающих технологий	≥ 20	Начальник ПЭО Главный технолог Директор производства Начальник цеха	Осуществление мероприятий по внедрению ресурсосберегающих технологий
СО.3	Социальное развитие	СО.3.1 Социальное развитие за счет повышения стабильности кадров	Коэффициент стабильности кадров	≥ 90	Начальник ПЭО Помощник генерального директора по социальным и культурным вопросам Директор производства Начальник цеха	Осуществление мероприятий по удержанию квалифицированных сотрудников, создание комфортных условий труда
Структурный элемент ССП: Клиенты						

Код	Цель	Цели структурных подразделений	Показатель	Целевое значение	Ответственный за показатель	Мероприятия
К.1	Увеличение портфеля продукции гражданского назначения	К.1.1 Увеличение портфеля продукции гражданского назначения за счет внедренных в производство собственных разработок новых видов продукции	Доля собственных разработок новых видов продукции гражданского назначения внедренных в производство	≥ 10	Начальник ПЭО Главный технолог Директор производства	Мероприятия по сопровождению внедрения собственных разработок в производство
К.3	Повышение удовлетворенности потребителя	К.3.1 Повышение удовлетворенности потребителя за счет повышения качества продукции	Темп прироста продукции высшего качества	≥ 40	Главный технолог	Мероприятия по улучшения качества продукции
Структурный элемент ССП: Внутренние бизнес-процессы						
В.3	Оптимизация расходов	В.3.1 Оптимизация расходов за счет усиления контроля расходов	Темп прироста расходов	≥ -15	Начальник ПЭО Главный технолог	Программа оптимизации расходов, контроль за расходами, экономия ресурсов, интенсификация производства
Структурный элемент ССП: Обучение и развитие						
ОР.2	Повышение удовлетворенности персонала	ОР.2.1 Повышение удовлетворенности персонала за счет увеличения доли принятых к реализации предложений по улучшению деятельности производственного процесса,	Темп прироста принятых к реализации предложений	≥ 30	Начальник ПЭО Директор производства Начальник цеха	Кружки качества, стимулирование персонала за вклад в достижение целевых показателей

Источник: составлено на основе: [27; 62; 128].

Приложение Ж
(обязательное)

Состав бюджетов оптимальных расходов

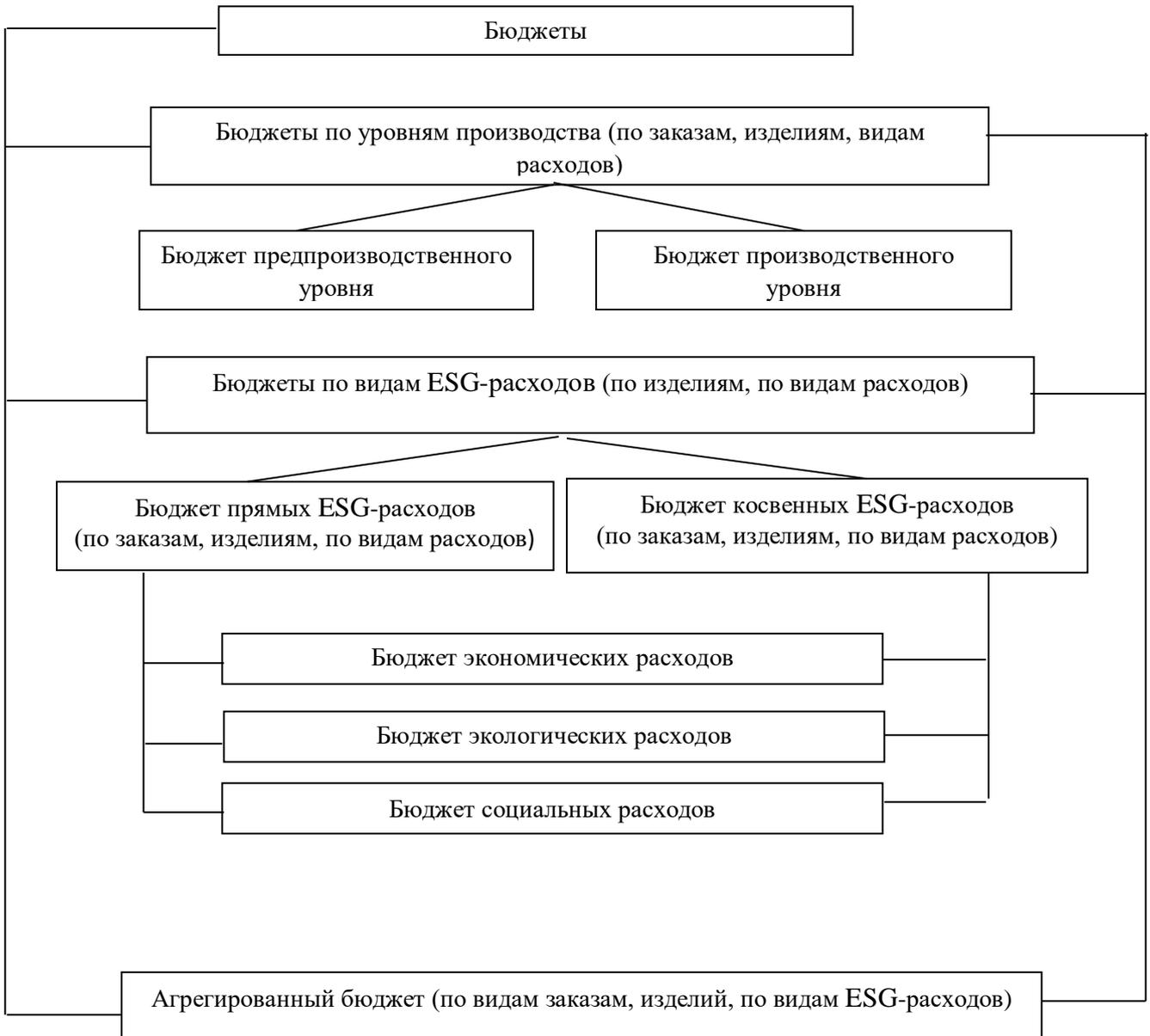


Рисунок Ж.1 – Состав бюджетов оптимальных расходов

Источник: составлено автором на основе [56; 109; 155].

Приложение И

(обязательное)

Регламент производственного учета ESG-расходов

Содержание

- 1 Порядок формирования себестоимости продукции
 - 1.1. Объекты калькулирования производственного учета ESG-расходов
 - 1.1.1. Сведения об объектах калькулирования производственного учета ESG-расходов
 - 1.2 Методика учета расходов и калькулирования себестоимости
 - 1.2.1 Сущность методики учета расходов и калькулирования себестоимости продукции
 - 1.2.2 Этапы методики учета расходов и калькулирования себестоимости продукции
 - 1.2.2.1 Учет расходов на предпроизводственном уровне
 - 1.2.2.1.1 Определение целевой себестоимости
 - 1.2.2.1.2 Определение расчетной себестоимости и составление калькуляции
 - 1.2.2.1.3 Определение отклонений расчетной себестоимости от целевой себестоимости
 - 1.2.2.2 Учет на производственном уровне
 - 1.2.2.2.1 Определение фактической себестоимости
 - 1.2.2.2.2 Анализ статей, определение отклонений и постановка кайдзен-задач, корректировка нормативов
- 2 Счета производственного учета
 - 2.1 Счета производственного учета для отражения расходов в пределах бюджетных показателей
 - 2.1.1 Общие сведения о счетах производственного учета для отражения расходов в пределах бюджетных показателей
 - 2.2 Счета производственного учета для отражения расходов сверх бюджетных показателей
 - 2.2.1 Общие сведения о счетах производственного учета для отражения расходов сверх бюджетных показателей
 - 2.2.2 Счет производственного учета 30 «Кайдзен-расходы по основному производству»
 - 2.2.3 Счет производственного учета 33 «Кайдзен-расходы по вспомогательному производству»
 - 2.2.4 Счет производственного учета 35 «Кайдзен-расходы по общепроизводственным расходам»
 - 2.2.5 Счет производственного учета 37 «Кайдзен-расходы по расходам будущих периодов»
 - 2.2.6 Счет производственного учета 39 «Кайдзен-расходы общие»

3 Структура счетов для учета производственных расходов

4 Корреспонденция счетов по учету расходов и формирования себестоимости продукции

Назначение Регламента производственного учета ESG-расходов

Регламент производственного учета ESG-расходов описывает систему учета ESG-расходов и раскрывает порядок формирования себестоимости продукции на счетах производственного учета.

1 Порядок формирования себестоимости продукции

1.1. Объекты калькулирования производственного учета ESG-расходов

1.1.1. Сведения об объектах калькулирования производственного учета ESG-расходов

В рамках производственного учета в организации формируется сокращенная себестоимость продукции. Объектом калькулирования в организации является заказ, по которому аккумулируются расходы и формируется себестоимость. Перечень объектов калькулирования себестоимости определен в соответствии с номером заказа организации и представляется в следующем виде:

Объекты: «Заказ 01», «Заказ 02» и т.д.

1.3 Методика учета расходов и калькулирования себестоимости

1.2.1 Сущность методики учета расходов и калькулирования себестоимости продукции

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции организации осуществляется позаказным методом на основе совместного использования таргет-костинга и кайдзен-костинга. Учет расходов осуществляется по уровням: предпроизводственном и производственном. На предпроизводственном уровне используются возможности таргет-костинга для установления целевой себестоимости продукции и определения целевых расходов. На производственном уровне используются возможности кайдзен-костинга, позволяющие постепенно оптимизировать расходы до целевых значений.

1.2.2 Этапы методики учета расходов и калькулирования себестоимости продукции

1.2.2.1 Учет расходов на предпроизводственном уровне

1.2.2.1.1. Определение целевой себестоимости

На данном этапе определяется целевая себестоимость продукции с использованием механизма таргет-костинга на основе установленной системой сбалансированных показателей целевой нормы прибыли.

Целевая себестоимость единицы продукции определяется на основе установленного в

стратегической карте на корпоративном уровне сбалансированного показателя целевой нормы прибыли (рентабельности) по формуле (И.1).

$$\text{Ц с/с} = \text{Цр} - \text{Цр} \times \text{Нпр}, \quad (\text{И.1})$$

где Ц с/с – целевая (оптимальная) себестоимость, р.;

Цр – ожидаемая рыночная цена за единицу изделия, р.;

Нпр – целевая норма прибыли, %.

1.2.2.1.2 Определение расчетной себестоимости и составление калькуляции

Определение расчетной себестоимости осуществляется с учетом действующей технологии в организации, в соответствии с действующими нормативами в форме калькуляции на 1 ед. изделия.

1.2.2.1.3 Определение отклонений расчетной себестоимости от целевой себестоимости

При определении отклонений расчетной себестоимости от целевой, происходит сравнение данных показателей и вычисление отклонения в процентном отношении.

Расхождение между целевой и расчетной себестоимостью определяется по формуле (И.2).

$$\begin{aligned} \text{Расхождение между расчетной и целевой себестоимостью, \%} = \\ = (\text{Расчетная себестоимость} - \text{Целевая себестоимость}) / \\ / \text{Расчетная себестоимость} \times 100 \%. \end{aligned} \quad (\text{И.2})$$

Установленный в организации приемлемый процент отклонения расчетной себестоимости от целевой определяется на уровне 5 %.

По тем видам продукции, по которым расхождение между целевой и расчетной себестоимостью составляет 5 % и менее, принимается решение запуска в производство. Если расхождения между целевой и расчетной себестоимостью составляют по продукции более 5 %, то принимается решение дальнейшей оптимизации расходов на предпроизводственном уровне.

По этим видам продукции, по которым расхождение между целевой и расчетной себестоимостью составляет более 5 % проводится анализ калькуляционных статей на предмет возможности их оптимизации и доведения себестоимости изделий до целевого значения, для чего можно использовать форму калькуляции, дополнительно разбив калькуляционные статьи на составляющие компоненты, в разрезе целевой и расчетной стоимости. Если расчетная себестоимость превышает целевую, то рассматриваются варианты замены некоторых видов сырья и материалов, усовершенствования технологии производства, технологического оборудования, корректировка и т.д.

Полученные расчетные данные вновь вносят в калькуляцию до тех пор, пока расчетная себестоимость будет равна или меньше целевой себестоимости. Если отклонения все еще

превышают 5 %, то принимается решение либо об отказе производства данного вида продукции, либо о дальнейшем анализе статей расходов и поиска путей их оптимизации.

1.2.2.2 Учет на производственном уровне

1.2.2.2.1 Определение фактической себестоимости

Для определения фактической себестоимости используется раздельное отражение в учете значений в пределах и свыше бюджета по отдельным калькуляционным статьям.

1.2.2.2.2 Анализ статей, определение отклонений и постановка кайдзен-задач, корректировка нормативов

ESG-расходы периодически анализируются на предмет отклонений от целевых показателей. Выявленные ранее возможности оптимизации расходов на производство продукции приобретают статус кайдзен-задач. Периодически устанавливаются новые нормативы и нормы расходов, производительности труда и т.д.

При проведении проверки достижения целевых показателей расходов, производится проверка того, достигнуты ли промежуточные цели оптимизации ESG-расходов, указанные в кайдзен-задаче и выполняется ли бюджет. Если при расчете фактической себестоимости продукции этот показатель больше целевой себестоимости, то можно сделать вывод о том, что кайдзен-задача не решена. Если кайдзен-задача не решена, то ставится новая кайдзен-задача, которая отражается в бюджете на новый отчетный период, выявляются причины невыполнения кайдзен-задачи и резервы достижения оптимальных показателей ESG-расходов.

2 Счета производственного учета

2.1 Счета производственного учета для отражения расходов в пределах бюджетных показателей

2.1.1 Общие сведения о счетах производственного учета для отражения расходов в пределах бюджетных показателей

Для отражения затрат в пределах бюджетных показателей в организации используются основные счета согласно Приказа Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»:

- Счет 20 «Основное производство»;
- Счет 23 «Вспомогательные производства»;
- Счет 25 «Общепроизводственные расходы»;
- Счет 26 «Общехозяйственные расходы»;
- Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- Счет 97 «Расходы будущих периодов».

2.2 Счета производственного учета для отражения расходов сверх бюджетных

показателей

2.2.1 Общие сведения о счетах производственного учета для отражения расходов сверх бюджетных показателей

Для отражения расходов сверх бюджетных показателей в организации используются счета:

- 30 «Кайдзен-расходы по основному производству»;
- 33 «Кайдзен-расходы по вспомогательному производству»;
- 35 «Кайдзен-расходы по ОПР»;
- 37 «Кайдзен-расходы по расходам будущих периодов»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 39 «Кайдзен-расходы общие».

2.2.2 Счет производственного учета 30 «Кайдзен-расходы по основному производству»

Счет 30 «Кайдзен-расходы по основному производству» предназначен для аккумуляции отклонений расходов от бюджетных показателей в основном производстве.

К счету 30 «Кайдзен-расходы по основному производству» открываются субсчета 1-го порядка по местам возникновения расходов для основного производства:

- 30.01 – механический цех;
- 30.02 – штамповочный цех;
- 30.03 – гальванический цех;
- 30.04 – лакокрасочный цех;
- 30.02 – сборочно-монтажный цех;
- 30.03 – регулировочный цех;
- 30.04 – контрольно-испытательный.

Перечень цехов может быть дополнен при формировании новых цехов.

К счету 30 «Кайдзен-расходы по основному производству» открываются субконто 1-го порядка по видам заказов (например в цехе № 1 – механическом цехе):

- 30.01.01 – заказ № 1;
- 30.01.02 – заказ № 2;
- 30.01.03 – заказу № 3 и т.д.

Перечень заказов может быть дополнен при получении новых заказов.

К счету 30 «Кайдзен-расходы по основному производству» открываются субконто 2-го порядка по видам ESG-расходов (например, по заказу № 1 в цехе № 1- механическом цехе):

- 30.01.01.01 – экономические расходы;
- 30.01.01.02 – экологические расходы;

30.01.01.03 – социальные расходы.

По субконто 2-го порядка к субсчетам 1-го порядка счета 30 отражаются отклонения по статьям расходов основного производства.

По дебету счета 30 «Кайдзен-расходы по основному производству» отражаются отклонения ESG-расходов от бюджетных показателей. Отклонения ESG-расходов от бюджетных показателей, списываются на дебет счета 30 «Кайдзен-расходы по основному производству» с кредита счетов учета материалов, расчетов и т.д. в отношении той части расходов, которая была связана с основным производством (таблица И.1) с указанием субконто 1 порядка (экономические (01), экологические (02), социальные (03)).

Таблица И.1 – Корреспонденция счета 30 «Кайдзен-расходы по основному производству»

По дебету	По кредиту
10 «Материалы»	39 «Кайдзен-расходы общие»
15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	
16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»	
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	
02 «Амортизация основных средств»	
05 «Амортизация нематериальных активов»	
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
71 «Расчеты с подотчетными лицами»	
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д.	

По кредиту счета 30 «Кайдзен-расходы по основному производству» отражаются суммы отклонений по ESG-расходам от бюджетных показателей и списываются на счет 39 «Кайдзен-расходы общие». Остаток по счету 30 «Кайдзен-расходы по основному производству» на конец периода отсутствует.

2.2.3 Счет производственного учета 33 «Кайдзен-расходы по вспомогательному производству»

Счет 33 «Кайдзен-расходы по вспомогательному производству» предназначен для аккумуляции отклонений расходов от бюджетных показателей во вспомогательном производстве.

К счету 33 «Кайдзен-расходы по вспомогательному производству» открываются

субсчета 1-го порядка по местам возникновения расходов для вспомогательного производства:

- 33.01 – инструментальный цех;
- 33.02 – ремонтно-механический цех;
- 33.03 – ремонтно-строительный цех.

Перечень цехов может быть дополнен при формировании новых цехов.

К счету 33 «Кайдзен-расходы по вспомогательному производству» открываются субконто 1-го порядка по видам ESG-расходов:

- 33.01.01 – экономические расходы;
- 33.01.02 – экологические расходы;
- 33.01.03 – социальные расходы.

По субконто 2-го порядка к субсчетам 1-го порядка счета 33 отражаются отклонения по статьям расходов вспомогательного производства:

- 1 – топливо на нужды вспомогательного цеха;
- 2 – энергия на нужды вспомогательного цеха;
- 3 – амортизация основных средств вспомогательных цехов;
- 4 – амортизация нематериальных активов вспомогательных цехов;
- 5 – услуги сторонних организаций;
- 6 – заработная плата сотрудников вспомогательных цехов;
- 7 – отчисления на социальные нужды от заработной платы сотрудников вспомогательных цехов и т.д.

По дебету счета 33 «Кайдзен-расходы по вспомогательному производству» отражаются отклонения ESG-расходов от бюджетных показателей. Отклонения ESG-расходов от бюджетных показателей, списываются на дебет счета 33 «Кайдзен-расходы по вспомогательному производству» с кредита счетов учета материалов, расчетов и т.д. в отношении той части расходов, которая была связана с вспомогательным производством (таблица И.2) с указанием субконто 1 порядка (экономические (01), экологические (02), социальные (03)).

Таблица И.2 – Корреспонденция счета 33 «Кайдзен-расходы по вспомогательному производству»

По дебету	По кредиту
10 «Материалы»	39 «Кайдзен-расходы общие»
15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	
16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»	

По дебету	По кредиту
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	
02 «Амортизация основных средств»	
05 «Амортизация нематериальных активов»	
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
71 «Расчеты с подотчетными лицами»	
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д.	

По кредиту счета 33 «Кайдзен-расходы по вспомогательному производству» отражаются суммы отклонений по ESG-расходам от бюджетных показателей и списываются на счет 39 «Кайдзен-расходы общие». Остаток по счету 33 «Кайдзен-расходы по вспомогательному производству» на конец периода отсутствует.

2.2.4 Счет производственного учета 35 «Кайдзен-расходы по ОНР»

Счет 35 «Кайдзен-расходы по ОНР» предназначен для аккумуляции отклонений общепроизводственных расходов от бюджетных показателей.

К счету 35 «Кайдзен-расходы по ОНР» открываются субсчета 1-го порядка по местам возникновения расходов для основного производства:

- 35.01 – механический цех;
- 35.02 – штамповочный цех;
- 35.03 – гальванический цех;
- 35.04 – лакокрасочный цех;
- 35.05 – сборочно-монтажный цех;
- 35.06 – регулировочный цех;
- 35.07 – контрольно-испытательный.

К счету 35 «Кайдзен-расходы по ОНР» открываются субконто 1-го порядка по видам ESG-расходов:

- 35.01.01 – экономические расходы;
- 35.01.02 – экологические расходы;
- 35.01.03 – социальные расходы.

По субконто 2-го порядка к субсчетам 1-го порядка счета 35 отражаются отклонения по статьям общепроизводственных расходов:

- 1 – топливо на нужды цеха;
- 2 – энергия на нужды цеха;

- 3 – амортизация основных средств общепроизводственного назначения;
- 4 – амортизация нематериальных активов общепроизводственного назначения;
- 5 – услуги сторонних организаций;
- 6 – заработная плата сотрудников общецехового назначения;
- 7 – отчисления на социальные нужды от заработной платы сотрудников общецехового назначения.

По дебету счета 35 «Кайдзен-расходы по ОНР» отражаются отклонения общепроизводственных расходов от бюджетных показателей.

Отклонения общепроизводственных расходов от бюджетных показателей, списываются на дебет счета 35 «Кайдзен-расходы по ОНР» с кредита счетов учета в отношении той части расходы, которая была связана с общепроизводственными расходами (таблица И.3).

Таблица И.3 – Корреспонденция счета 35 «Кайдзен-расходы по ОНР»

По дебету	По кредиту
10 «Материалы»	39 «Кайдзен-расходы общие»
15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	
16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»	
02 «Амортизация основных средств»	
05 «Амортизация нематериальных активов»	
69/1 «Расчеты по социальному страхованию»	
69/2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»	
69/3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию»	
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
96 «Резервы предстоящих расходов»	
97 «Расходы будущих периодов»	
94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	

По кредиту счета 35 «Кайдзен-расходы по ОНР» отражаются суммы отклонений общепроизводственных расходов от бюджетных показателей и списываются на счет 39 «Кайдзен-расходы общие» (таблица 5). Остаток по счету 35 «Кайдзен-расходы по ОНР» на конец периода отсутствует.

2.2.5 Счет производственного учета 37 «Кайдзен-расходы по расходам будущих

периодов»

Счет 37 «Кайдзен-расходы по расходам будущих периодов» предназначен для аккумуляции отклонений расходов от бюджетных показателей расходов будущих периодов.

К счету 37 «Кайдзен-расходы по расходам будущих периодов» открываются субконто 1-го порядка по видам ESG-расходов:

37.01.01 – экономические расходы;

37.01.02 – экологические расходы;

37.01.03 – социальные расходы.

По дебету счета 37 «Кайдзен-расходы по расходам будущих периодов» отражаются отклонения ESG-расходов от бюджетных показателей. Отклонения ESG-расходов от бюджетных показателей, списываются на дебет счета 37 «Кайдзен-расходы по расходам будущих периодов» с кредита счетов учета материалов, расчетов и т.д. в отношении той части расходов, которая была связана с данными расходами (таблица И.4) с указанием субконто 1 порядка (экономические (01), экологические (02), социальные (03)).

Таблица И. 4 – Корреспонденция счета 37 «Кайдзен-расходы по расходам будущих периодов»

По дебету	По кредиту
10 «Материалы»	39 «Кайдзен-расходы общие»
15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	
16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»	
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	
02 «Амортизация основных средств»	
05 «Амортизация нематериальных активов»	
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
71 «Расчеты с подотчетными лицами»	
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д.	

По кредиту счета 37 «Кайдзен-расходы по расходам будущих периодов» отражаются суммы отклонений по ESG-расходам от бюджетных показателей и списываются на счет 39 «Кайдзен-расходы общие». Остаток по счету 37 «Кайдзен-расходы по расходам будущих периодов» на конец периода отсутствует.

2.2.6 Счет производственного учета 39 «Кайдзен-расходы общие»

Счет 39 «Кайдзен-расходы общие» предназначен для аккумуляции общих отклонений расходов от бюджетных показателей.

К счету 39 «Кайдзен-расходы общие» открываются субсчета 1-го порядка по местам возникновения расходов:

- 39.01 – основное производство;
- 39.02 – вспомогательное производство;
- 39.03 – общепроизводственные расходы;
- 39.04 – расходы будущих периодов.

К счету 39 «Кайдзен-расходы общие» открываются субконто 1-го порядка по видам заказов:

- 39.01.01 – заказ № 1;
- 39.01.02 – заказ № 2;
- 39.01.03 – заказу № 3 и т.д.

Перечень видов заказов может быть дополнен при начале производства новых видов заказов организацией.

К счету 39 «Кайдзен-расходы общие» открываются субконто 1-го порядка по видам ESG-расходов:

- 39.01.01 – экономические расходы;
- 39.01.02 – экологические расходы;
- 39.01.03 – социальные расходы.

По дебету счета 39 «Кайдзен-расходы общие» отражаются общие отклонения от бюджетных показателей.

Отклонения расходов от бюджетных показателей, списываются на дебет счета 39 «Кайдзен-расходы общие» с кредита счетов учета отклонений 30 «Кайдзен-расходы по основному производству», 33 «Кайдзен-расходы по вспомогательному производству», 35 «Кайдзен-расходы по общепроизводственным расходам», 37 «Кайдзен-расходы по расходам будущих периодов» (таблица И.5).

Таблица И.5 – Корреспонденция счета 39 «Кайдзен-расходы общие»

По дебету	По кредиту
43 «Готовая продукция» субсчет «Кайдзен-расходы»	30 «Кайдзен-расходы по основному производству» 33 «Кайдзен-расходы по вспомогательному производству» 35 «Кайдзен-расходы по ОПР»

По кредиту счета 39 «Кайдзен-расходы общие» отражаются общая сумма отклонений

расходы от бюджетных показателей и списываются на счет 43 «Готовая продукция» на субсчет «Кайдзен-расходы». Остаток по счету 39 «Кайдзен-расходы общие» на конец периода отсутствует.

3 Структура счетов для учета производственных расходов

Структура счетов для учета производственных расходов отражает формирование информации о произведенных расходах на производство продукции (таблица И.6)

Таблица И.6 – Структура счетов для учета производственных расходов

1 уровень	2 уровень	3 уровень	4 уровень
Формирует себестоимость производства	Формирует информацию по местам возникновения расходов	Формирует информацию по расходам по отдельным заказам	Формирует информацию по ESG-расходам
двузначный код счета синтетического учета	двузначный код счета номера	Двузначный код номера заказа	двузначный код ESG-расходов
К плану счетов утвержденному Приказом Минфина, для учета кайдзен-расходов предусматриваются следующие счета:	01 – механический цех; 02 – штамповочный цех; 03– гальванический цех;	01 – заказ № 1 02 – заказ № 2 03- заказ № 3 и т.д.	01. экономические расходы 02. экологические расходы
30 «Кайдзен-расходы по основному производству» 33 «Кайдзен-расходы по вспомогательному производству» 35 «Кайдзен-расходы по ОПР» 37 «Кайдзен-расходы по расходам будущих периодов» 39 «Кайдзен-расходы общие»	04 – лакокрасочный цех и т.д.		03. социальные расходы

4 Корреспонденция счетов по учету расходов и формирования себестоимости продукции

Корреспонденция счетов по формированию себестоимости продукции представлена в таблице И.7.

Таблица И.7 – Порядок отражения на счетах операций по формированию ESG-расходов

Содержание хозяйственной операции	В пределах бюджета		Свыше бюджета	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Предпроизводственный уровень				
Экономические расходы	97.01.01	10.01.01 70.01.01	37.01.01	10.01.01 70.01.01

Содержание хозяйственной операции	В пределах бюджета		Свыше бюджета	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
		69.01.01 02.01.01 и т.д.		69.01.01 02.01.01 и т.д.
Экологические расходы	97.01.02	10.01.02 70.01.02 69.01.02 02.01.02 и т.д.	37.01.02	10.01.02 70.01.02 69.01.02 02.01.02 и т.д.
Социальные расходы	97.01.03	10.01.03 70.01.03 69.01.03 02.01.03 и т.д.	37.01.03	10.01.03 70.01.03 69.01.03 02.01.03 т.д.
После получения дохода от реализации новых видов продукции расходы на предварительной стадии включаются в себестоимость продукции				
Экономические расходы	20.01.01	97.01.01	39.01.01	37.01.01
Экологические расходы	20.01.02	97.01.02	39.01.02	37.01.02
Социальные расходы	20.01.03	97.01.03	39.01.03	37.01.03
Производственный уровень				
Отпуск основных материалов на производство продукции	20.01.01	10.01.01	30.01.01	10.01.01
Отпуск электроэнергии на технологические цели	20.01.01	10.04.01	30.01.01	10.01.01
Отпуск топлива на технологические цели	20.01.01	10.03.01	30.01.01	10.03.01
Начисление заработной платы основных производственных рабочих	20.01.01	70.01.01	30.01.01	70.01.01
Начисление отчислений на заработную плату основных производственных	20.01.01	69.01.01	30.01.01	69.01.01
Экологические расходы	20.01.02	10.01.02 70.01.02 69.01.02 и т.д.	30.01.02	10.01.02 70.01.02 69.01.02 и т.д.
Социальные расходы	20.01.03	10.01.03 70.01.03 69.01.03 и т.д.		10.01.03 70.01.03 69.01.03 и т.д.
Отражение ОПР:				
- экономических расходов	25.01	10.01.01 70.01.01 69.01.01 и т.д.	35.01	10.01.01 70.01.01 69.01.01 и т.д.

Содержание хозяйственной операции	В пределах бюджета		Свыше бюджета	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
- экологических расходов	25.02	10.01.02 70.01.02 69.01.02 и т.д.	35.02	10.01.02 70.01.02 69.01.02 и т.д.
- социальных расходов	25.03	10.01.03 70.01.03 69.01.03 и т.д.	35.03	10.01.03 70.01.03 69.01.03 и т.д.
Включение ОПР в себестоимость продукции				
- экономических расходов	20.01.01	25.01	-	-
- экологических расходов	20.01.02	25.02	-	-
- социальных расходов	20.01.02	25.03	-	-
Отражение ОХР:				
- экономических расходов	26.01	10.01.01 70.01.01 69.01.01 и т.д.	36.01.01	10.01.01 70.01.01 69.01.01 и т.д.
- экологических расходов	26.02	10.01.02 70.01.02 69.01.02 и т.д.	36.01.02	10.01.02 70.01.02 69.01.02 и т.д.
- социальных расходов	26.03	10.01.03 70.01.03 69.01.03 и т.д.	36.01.03	10.01.03 70.01.03 69.01.03 и т.д.
Списание ОХР в себестоимость продаж				
- экономических расходов	90.01.01	26.01	-	-
- экологических расходов	90.01.02	26.02	-	-
- социальных расходов	90.01.02	26.03	-	-

Отражение списания сумм кайдзен-расходов представлено в таблице И.8.

Таблица И.8 – Отражение списания сумм кайдзен-расходов

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
1 Списание сумм кайдзен-расходов по основному производству		
- экономических расходов	39.01.01	30.01.01
- экологических расходов	39.01.02	30.01.02

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
- социальных расходов	39.01.03	30.01.03
2 Списание сумм кайдзен-расходов по вспомогательному производству		
- экономических расходов	39.01.01	33.01.01
- экологических расходов	39.01.02	33.01.02
- социальных расходов	39.01.03	33.01.03
3 Списание сумм кайдзен-расходов по ОПР		
- экономических расходов	39.01.01	35.01.01
- экологических расходов	39.01.02	35.01.02
- социальных расходов	39.01.03	35.01.03
4 Списание сумм кайдзен-расходов по ОХР		
- экономических расходов	39.01.01	36.01.01
- экологических расходов	39.01.02	36.01.02
- социальных расходов	39.01.03	36.01.03
5 Списание кайдзен-расходов в конце месяца		
- экономических расходов	43.01.01	39.01.01
- экологических расходов	43.01.02	39.01.02
- социальных расходов	43.01.03	39.01.03

Таблица К.1 – Карточка кайдзен-задачи по производству продукции на отчетный месяц (январь) (фрагмент)

Статья расходов	Целевая себестоимость		Расчетная себестоимость		Кайдзен-задача		Результат оптимизации расходов		
	на выпуск за месяц, тыс. р.	1 изделия, тыс. р.	на выпуск, тыс. р.	1 изделия, тыс. р.	на выпуск, тыс. р.	на 1 изделие, тыс. р.	на 1 изделие, тыс. р.	на весь выпуск, тыс. р.	% решения кайдзен-задачи
Основные материалы	2500,02	6,00	2525,02	6,06	25,00	0,06	0,04	16,66	66,64
Вспомогательные материалы	87,50	0,21	91,66	0,22	4,16	0,01	0,01	4,16	100,00

Источник: составлено автором на основе [80; 104; 174].

Приложение Л
(обязательное)

Стандарт внутреннего контроля ESG-расходов

Стандарт внутреннего контроля ESG-расходов СТ ВК 1.1

Собственник: является собственностью ПАО «КЭМЗ»

Содержание

- 1 Область применения стандарта
- 2 Пользователи стандарта и их ответственность
- 3 Основные понятия, термины и сокращения стандарта
- 4 Порядок внесения изменений в стандарт
- 5 Элементы внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.1 Контрольная среда ESG-расходов
 - 5.1.1 Общие положения контрольной среды ESG-расходов
 - 5.1.2 Цели внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.1.3 Задачи внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.1.4 Принципы внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.1.6 Объекты внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.1.7 Субъекты внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.1.8 Разграничение полномочий и ответственности по осуществлению внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.1.9 Предмет внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.2 Оценка рисков ESG-расходов
 - 5.2.1 Общие положения рисков ESG-расходов
 - 5.2.2 Виды рисков ESG-расходов
 - 5.2.3 Ранжирование рисков по степени их влияния
 - 5.2.4 Регулирование рисков ESG-расходов
 - 5.2.5 Мониторинг регулирования рисков ESG-расходов
 - 5.2.6 Разработка мероприятий по регулированию рисков ESG-расходов
 - 5.3 Процедуры внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.3.1 Методика внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.3.2 Средства внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.4 Информация и коммуникация внутреннего контроля ESG-расходов

- 5.4.1 Информационная база внутреннего контроля ESG-расходов
- 5.4.2 Взаимодействие структурных подразделений организации и РГБК
- 5.5 Непрерывный мониторинг, периодическая оценка внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.5.1 Мониторинг внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.5.2 Периодическая оценка внутреннего контроля ESG-расходов
- 5.6 Регулирование внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.6.1 Общие положения регулирования внутреннего контроля ESG-расходов
 - 5.6.2 Разработка мероприятий по регулированию внутреннего контроля ESG-расходов
- 6 Форма ОК

Назначение настоящего Стандарта внутреннего контроля

Настоящий Стандарт раскрывает систему внутреннего контроля ESG-расходов

1. Область применения стандарта

1.1 Настоящий стандарт применяется для регулирования внутреннего контроля ESG-расходов организации.

2. Пользователи стандарта и их ответственность

2.1 Настоящий стандарт обязателен для применения сотрудниками рабочей группы внутреннего контроля организации в отношении контрольной деятельности ESG-расходов.

2.2 Сфера ответственности пользователей настоящего стандарта

За разработку настоящего стандарта и за представление по итогам проведения внутреннего контроля ESG-расходов отчетов несет ответственность руководитель рабочей группы внутреннего контроля организации.

За предоставление корректных сведений о расходах, формирующих себестоимость продукции несут ответственность сотрудники подразделений организации.

За разработку целевых показателей ESG-расходов и себестоимости продукции несут ответственность сотрудники планово-экономического отдела организации.

За точность и своевременность отражения фактов хозяйственной деятельности в соответствующих учетных регистрах, предоставление сведений для внутреннего контроля ESG-расходов ответственность несут работники бухгалтерской службы организации.

Настоящий стандарт разработан с учетом положений:

- ст. 19 ФЗ- 402 «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011;
- Информации Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни,

ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»;

- Федерального закона № 7-ФЗ от 10.01.2002 «Об охране окружающей среды»;

- Информации Минфина России № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности»;

- Информационного письма Банка России «Рекомендации по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ» от 12.07.2021 № ИН-06-28/49;

- Приказа ФНС России от 25.05.2021 N ЕД-7-23/518@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля, а также форм и форматов документов, представляемых организациями при раскрытии информации о системе внутреннего контроля».

- Информационного письма Банка России от 01.10.2020 N ИН-06-28/143 «О рекомендациях по организации управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита, работы комитета совета директоров (наблюдательного совета) по аудиту в публичных акционерных обществах»;

- Регламента производственного учета организации.

3. Основные понятия, термины и сокращения стандарта

3.1. Внутренний контроль ESG-расходов – совокупность применяемых организацией средств и методов, позволяющих снизить ESG-риски.

3.2. Контрольная деятельность – деятельность рабочей группы контроля организации по осуществлению внутреннего контроля ESG-расходов.

3.3. Рабочая группа внутреннего контроля организации – рабочая группа внутреннего контроля (РГВК).

3.4. Субъектами внутреннего контроля ESG-расходов являются структурные подразделения, а также сотрудники хозяйствующего субъекта, которые в рамках своих полномочий осуществляют непосредственные контрольные мероприятия относительно ESG-расходов.

3.5 Под процедурами внутреннего контроля понимается правила и методы, которые разрабатывают субъекты внутреннего контроля организации для достижения уверенности в том, что:

- операции, осуществляемые экономическим субъектом зарегистрированы в соответствии с требованиями и отражены в полном объеме в учетных регистрах;

- возникающие недочеты, ошибки в ходе осуществления учета обнаруживаются в кратчайший срок;

- к имуществу хозяйствующего субъекта доступ ограничен, как и документам, отражающим их движение и состояние.

3.6 Виды внутреннего контроля ESG-расходов, используемые в организации:

- предварительный контроль (контроль ресурсов) осуществляется до начала осуществления операций ESG-расходов. Его целью является проверка правильности поставленных задач, достоверности прогнозов, наличия необходимой ресурсной базы, определение целесообразности и законности осуществления хозяйственных и финансовых операций;

- текущий контроль (контроль процессов) производится в течение всего технологического (производственного) цикла. Его целью является измерение, оценка фактических данных, сравнение их с целевыми показателями, выработка и выполнение корректирующих действий, позволяющих вовремя устранить потери и получить запланированные результаты;

- последующий контроль (контроль результатов) производится по завершении технологического (производственного) цикла. Его цель – изучение, оценка и анализ уже полученных результатов и формирование информации для осуществления перспективного планирования.

Организация – ПАО «КЭМЗ».

Регламент производственного учета (РТ ПУ) – описание задокументированных методических положений производственного учета, разработанных, утверждённых и используемых организацией для отражения ESG-расходов в системе производственного учета на основе концепции устойчивого развития.

Стандарт внутреннего контроля (СТ ВК) – описание задокументированных методических положений внутреннего контроля ESG-расходов разработанных, утверждённых и используемых организацией для контроля ESG-расходов, обеспечивающих достижение организацией устойчивого развития.

4. Порядок внесения изменений в стандарт

Внесение изменений в настоящий СТ ВК осуществляется РГБК организации при наличии согласования редакции с руководством.

5. Элементы внутреннего контроля ESG-расходов.

5.1 Контрольная среда ESG-расходов

5.1.1 Общие положения контрольной среды ESG-расходов

Контрольная среда, являясь элементом внутреннего контроля представляет основной элемент, на котором выстраивается вся система внутреннего контроля ESG-расходов.

В элемент «контрольная среда» включены следующие составляющие, обязательные для раскрытия в Стандарте внутреннего контроля ESG-расходов:

- цели и задачи внутреннего контроля ESG-расходов;

- принципы внутреннего контроля ESG-расходов;
- требования к внутреннему контролю ESG-расходов, сформированные на основе нормативных и правовых актов,
- объекты внутреннего контроля ESG-расходов;
- субъекты внутреннего контроля ESG-расходов, выделенные на основе организационной структуры конкретной организации с разграничением полномочий и ответственности по каждому субъекту внутреннего контроля ESG-расходов;
- предмет внутреннего контроля ESG-расходов.

5.1.2 Цель внутреннего контроля ESG-расходов

Целью внутреннего контроля ESG-расходов, является формирование непрерывного и эффективного комплекса мероприятий, обеспечивающего достижение поставленных целевых показателей ESG-расходов и себестоимости, сравнение планируемых показателей ESG-расходов и себестоимости с достигнутыми, осуществление корректирующих мероприятий при выявлении отклонений от целевых показателей и повышению эффективности использования ресурсов.

5.1.3 Задачи внутреннего контроля ESG-расходов

К задачам внутреннего контроля ESG-расходов относятся:

1) Проверка:

- соответствия качества поступающего сырья нормам, установленным действующей нормативной документацией;
- соответствия необходимому уровню цены и качества заключаемых договоров с поставщиками на поставку сырья и материалов;
- соответствия разрабатываемых новых видов продукции потребностям клиентов как по потребительским свойствам, так и по цене;
- соответствия используемых норм расхода сырья и материалов при разработке и запуске в производство новых видов изделий применяемой технологии производства, оборудования и передовых разработок;
- состава расходов по данным первичных документов и счетам ESG-расходов;
- организации аналитического и синтетического учета ESG-расходов;
- достоверности отражения прямых и косвенных расходов в производственном учете;
- полноты, своевременности, точности отражения операций по формированию ESG-расходов и соблюдение требований законодательства Российской Федерации;
- соответствия фактических показателей целевым показателям ESG-расходов и себестоимости;
- исчисления себестоимости продукции.

2) Выявление:

- поступающего сырья и материалов, не соответствующих установленным нормам действующей нормативной документации;
- поставщиков сырья и материалов, качество и цены которых не соответствуют необходимому уровню (цены выше чем у других конкурентов, качество цене не соответствует);
- видов продукции, не соответствующей потребностям потребителей по свойствам и цене на стадии ее разработки и запуска в производство;
- неактуальных (завышенных) норм расхода сырья и материалов при разработке и запуске в производство новых видов изделий;
- отклонений фактических показателей от целевых показателей ESG-расходов и себестоимости продукции;
- резервов оптимизации ESG-расходов и себестоимости продукции;
- причин и виновников отклонений, нарушений.

3) Разработка и осуществление:

- программы контроля поставщиков сырья и материалов на основе их предварительной оценки;
- мероприятий по контролю потребностей потребителей, проведения маркетинговых исследований, мониторинга цен на товары организаций-конкурентов;
- контрольного запуска в производство новых видов изделий в целях актуализации норм расхода сырья и материалов под действующее оборудование, технологии и новые виды сырья и материалов;
- мероприятий по совершенствованию организации производственного процесса, для снижения влияния фактора нарушений в технологии производства на величину брака;
- рекомендаций, стандартов, положений по порядку проведения внутреннего контроля ESG-расходов на производство, с распределением и закреплением функций контроля каждого работника в производственном цикле, с введением ответственности субъектов контроля; с учетом технологических особенностей изготовления продукции;
- Положения о рабочей группе по организации внутреннего контроля ESG-расходов;
- планов контроля внутреннего контроля ESG-расходов с участием всех субъектов контроля;
- корректирующих мероприятий при выявлении отклонений от целевых показателей, способствующих повышению эффективности использования ресурсов.

5.1.4 Принципы внутреннего контроля ESG-расходов

Внутренний контроль ESG-расходов основывается на следующих принципах:

- ответственности – за ненадлежащее исполнение возложенных обязанностей несет

ответственность субъект внутреннего контроля;

- сбалансированности – для каждого субъекта внутреннего контроля определяются определенный объем обязанностей и прав;

- своевременности – поступление информации об отклонениях ESG-расходов от целевых показателей должно осуществляться в краткие сроки, для адекватного реагирования на них;

- непрерывности – осуществление внутреннего контроля формирования ESG-расходов на постоянной основе;

- постоянства – функционирование внутреннего контроля ESG-расходов на постоянной основе позволит своевременно выявлять отклонения и принимать корректирующие мероприятия;

- разделения обязанностей – закрепление за сотрудником одной контрольной функции.

5.1.5 Объекты внутреннего контроля ESG-расходов

Под объектом внутреннего контроля ESG-расходов понимаются: расходы на производство продукции, аккумулированные по влиянию результатов деятельности промышленных организаций на ESG-риски УР как экономические (рост экономической стоимости), экологические (обеспечение экологической безопасности) и социальные (обеспечение безопасности труда, здоровья и социального благосостояния).

5.1.6 Субъекты внутреннего контроля ESG-расходов

Субъектами внутреннего контроля ESG-расходов являются структурные подразделения и единицы, а также и сотрудники организации, которые в рамках своих полномочий осуществляют непосредственные контрольные мероприятия относительно ESG-расходов.

Перечень субъектов внутреннего контроля ESG-расходов определен в соответствии с организационной структурой организации и представляется в следующем виде:

- Руководство организации;
- Рабочая группа внутреннего контроля (РГВК);
- Структурные подразделения:
 - Планово-экономический отдел (ПЭО);
 - Бухгалтерия;
 - Отдел Информатизации (ОИ);
 - Производственная контрольная лаборатория (ПКЛ);
 - Производственные участки и подразделения (ПУиП);
- Работники организации.

5.1.7 Функции субъектов внутреннего контроля ESG-расходов

Руководство организации осуществляет следующие функции:

- контроль функционирования РГВК организации и подготовка решений об эффективности функционирования;

- выявление существенных недостатков в процедурах внутреннего контроля ESG-расходов, инициирование процесса их устранения;
- разработка рекомендаций по совершенствованию РГБК организации, процедур составления отчетности организации и раскрытия информации;
- осуществление контроля создания и функционированием РГБК организации, установление и контроль соблюдения требований к организации работы системы;
- формирование стандартов в области внутреннего контроля организации;
- утверждение программ развития системы внутреннего контроля организации;
- утверждение локальных нормативных актов по внутреннему контролю;
- анализ отчетности внутреннего контроля ESG-расходов.

РГБК находится в подчинении у руководителя организации и выполняет следующие функции в части внутреннего контроля ESG-расходов:

- разработка методик и процедур внутреннего контроля ESG-расходов в соответствии с подходами и критериями лучшей мировой практики;
- методическая поддержка структурных подразделений организации в части выполнения контрольных процедур ESG-расходов;
- разработка и внедрение новых контрольных процедур ESG-расходов в соответствии с выявленными недостатками;
- разработка системы отчетности по внутреннему контролю ESG-расходов и пересмотр ее по мере необходимости;
- оказание методологической поддержки ответственных лиц по составлению отчетности внутреннего контроля ESG-расходов;
- консолидация информации о результатах внутреннего контроля ESG-расходов;
- подготовка соответствующего раздела в части контроля ESG-расходов для годового отчета организации по внутреннему контролю;
- сбор, обработка и анализ информации по идентификации рисков, поступающей от структурных подразделений организации;
- проведение мониторинга и оценки внутреннего контроля ESG-расходов организации.
- формирование отчетности о функционировании и эффективности внутреннего контроля для предоставления руководству организации.

К основным функциям руководителей структурных подразделений организации относится:

- соблюдение требований настоящего Стандарта и обеспечение соответствующего контроля соблюдения его положений в подотчетном структурном подразделении, структурной

единице;

- идентификация рисков подотчетного структурного подразделения, структурной единицы;

- информационное обеспечение процесса внутреннего контроля ESG-расходов;

- реализация плана мероприятий по принятию корректирующих мер для достижения целевых показателей ESG-расходов и себестоимости продукции в пределах своей компетенции;

- осуществление оперативного контроля над расходами, соблюдением лимитов и выполнение мероприятий по регулированию;

- организация формирования реестра контрольных процедур подотчетного структурного подразделения, структурной единицы;

- назначение внутреннего контролера в подотчетном подразделении, структурной единице, выполняющего функции:

- взаимодействия с РГВК организации;

- ведения реестра и матрицы контрольных процедур в структурном подразделении, структурной единице;

- контроля реализации контрольных процедур в соответствии с требованиями в структурном подразделении, структурной единице;

- выработке предложений по внедрению в структурном подразделении, структурной единице новых и совершенствованию имеющихся контрольных процедур в соответствии с требованиями законодательства.

К основным функциям работников организации в рамках внутреннего контроля ESG-расходов относятся:

- исполнение должностных обязанностей в области внутреннего контроля ESG-расходов в соответствии с должностными инструкциями;

- немедленное извещение работниками структурных подразделений, структурных единиц своего руководства о любых совершенных или возможных ошибках/недостатках которые привели или могут привести к потенциальным убыткам и отклонениям от целевых показателей ESG-расходов и себестоимости продукции.

5.1.8 Предмет внутреннего контроля ESG-расходов

Предметом внутреннего контроля ESG-расходов являются фактические и целевые показатели ESG-расходов.

5.2 Оценка рисков ESG-расходов

5.2.1 Общие положения рисков ESG-расходов

Под ESG-риском понимается совокупность и соотношение вероятности и последствий

недостижения организацией целевых показателей ESG-расходов, установленных на основе наилучших доступных технологий для достижения устойчивого развития.

Процесс оценки рисков ESG-расходов организуется РГБК с привлечением работников структурных подразделений организации.

Оценка рисков ESG-расходов представляет собой процесс выявления и анализа рисков. Определяя риски, организация принимает соответствующие решения по их регулированию.

5.2.2 Виды рисков ESG-расходов

Виды рисков ESG-расходов определен в соответствии с спецификой производственной деятельности организации и представляется в следующем виде (таблица Л.1).

Таблица Л.1 – Виды рисков ESG-расходов

Наименование риска	Характеристика риска
Организационный риск	связан с недостаточной компетентностью работников, вероятностью несанкционированного поведения персонала (мошенничество, хищения).
Комплаенс-риск (регуляторный)	связан с регламентацией, формализацией и осуществлением контрольных процедур.
Технологический риск	связан с соблюдением технологии производства работ на всех этапах жизненного цикла продукции, соблюдением отраслевых нормативных требований, соблюдением требований промышленной безопасности и охраны труда.
Экологический риск	связан с вероятностью возникновения негативного воздействия на окружающую среду вследствие загрязнения окружающей среды отходами или производства продукции, наносящей вред окружающей среде путем расходования ресурсов или выбросов вредных веществ.
Социальный риск	связан с соблюдением интересов сотрудников, местных сообществ, политики в отношении закупок и подрядчиков, а также соблюдение прав человека и воздействием на общество.
Внешний риск	связан с возможным неисполнением своих обязательств контрагентами хозяйствующего субъекта (например, несоблюдение сроков поставок ресурсов, их качества и стоимости), а также с возможным нанесением ущерба хозяйствующему субъекту при оказании услуг, работ.

5.2.3 Ранжирование рисков по степени их влияния

Все риски, должны быть ранжированы (приоритизированы) по степени их влияния на достижение целевых показателей ESG-расходов на основании полученных оценок с целью определения критических и существенных рисков. Процесс приоритизации рисков организуется РГБК.

По уровню существенности риски ESG-расходов продукции делятся на три основные группы (таблица Л.2).

Таблица Л.2 – Уровни существенности рисков ESG-расходов

Вид риска по уровню существенности	Характеристика риска
Критические	риски, реализация которых может привести к недостижению целевых показателей ESG-расходов и себестоимости продукции.
Существенные	реализация этих рисков может привести к значительным негативным отклонениям фактических показателей ESG-расходов и себестоимости продукции от целевых значений.
Несущественные	риски, не оказывающие существенного отрицательного влияния на показатели ESG-расходов и себестоимости продукции, но требующие мониторинга со стороны субъектов внутреннего контроля для своевременного выявления возможного роста уровня их существенности

Для выявления областей критического и существенного риска необходимо установить и проанализировать возможные причины и источники их возникновения.

5.2.4 Регулирование рисков ESG-расходов

Регулирование рисков ESG-расходов организации осуществляется по этапам (таблица Л.3).

Таблица Л.3 – Этапы регулирования рисков ESG-расходов

Этап регулирования рисков	Характеристика этапа
Анализ рисков	определение рисков, классификация их по уровню существенности; ранжирование их по степени влияния на ESG-расходы и себестоимость продукции; расчет возможных потерь в результате наступления риска
Оптимизация рисков	организация системы отчетности; вовлечение работников и их мотивация; разработка методик и процедур контроля и оптимизации рисков; разработка планов по снижению негативных воздействий рисков и их устранения; инспектирование; использование международного опыта
Мониторинг рисков	сбор информации по динамике рисков и эффективности мероприятий по их оптимизации; корректировка и разработка новых мероприятий для дальнейшей оптимизации рисков

Субъекты контроля организации разрабатывают планы мероприятий по регулированию критическими и существенными рисками, которые направлены на снижение ущерба и/или вероятности рисков.

Разрабатываемые планы по регулированию рисков должны содержать задачи, ответственных и сроки исполнения.

5.3 Процедуры внутреннего контроля ESG-расходов

5.3.1 Общие положения процедур внутреннего контроля ESG-расходов

Процедуры внутреннего контроля – правила и методы, которые разрабатывают субъекты внутреннего контроля организации для достижения уверенности в том, что:

- операции, осуществляемые экономическим субъектом зарегистрированы в соответствии с требованиями и отражены в полном объеме в учетных регистрах;
- возникающие недочеты, ошибки в ходе осуществления учета обнаруживаются в кратчайший срок;
- к информации по формированию расходов на себестоимость продукции доступ ограничен.

К процедурам внутреннего контроля формирования расходов и себестоимости продукции относятся:

- Документальное оформление: операций по формированию расходов и себестоимости продукции организации.
- Сверка данных: тождественности показателей расходов организации с подразделением их по видам, источникам формирования и отнесения; остатков по счетам расходов.
- Подтверждение соответствия между объектами (документами) или их соответствие установленным требованиям: достоверности и правомерности осуществления хозяйственных операций, которые отражают собой факт возникновения расходов организации.
- Санкционирование операций по формированию расходов и себестоимости продукции, обеспечивающих подтверждение правомочности их совершения: разграничение полномочий в сфере формирования расходов и их учета, калькулирования себестоимости продукции.
- Мониторинг, обеспечивающий оценку достижений поставленных целевых показателей расходов и себестоимости продукции за:
 - правильностью оформления документации хозяйствующего субъекта при осуществлении операций по формированию расходов и себестоимости продукции;
 - фактическими показателями с целью установления отклонений от целевых показателей расходов и себестоимости продукции;
 - операциями по формированию расходов и себестоимости продукции, осуществляемыми с использованием компьютерных программ (надзор за оформлением всех необходимых реквизитов документов; контроль сумм; контроль отчетов об операциях и ошибках в 1С Предприятие);
 - соблюдением сформированных бюджетов расходов.

5.3.2 Методика внутреннего контроля ESG-расходов

Внутренний контроль ESG-расходов осуществляется в организации по двум уровням: на предпроектном и производственном.

Внутренний контроль ESG-расходов осуществляется последовательно на каждом уровне по следующим этапам:

- планирование внутреннего контроля ESG-расходов;

- осуществление процедур контроля ESG-расходов;
- выявление отклонений показателей ESG-расходов от целевых значений, степени их влияния на себестоимость продукции;
- выявление причин возникновения отклонений;
- разработка корректирующих мероприятий по результатам внутреннего контроля ESG-расходов.

Каждый уровень методики внутреннего контроля ESG-расходов заканчивается разработкой корректирующих мероприятий по результатам контроля и началом нового цикла планирования контроля.

5.4 Информация и коммуникация внутреннего контроля ESG-расходов

5.4.1 Информационная база внутреннего контроля ESG-расходов

Внутренний контроль ESG-расходов основывается на информации, формируемой системой производственного учета. Информационной базой внутреннего контроля ESG-расходов является корпоративная производственная отчетность организации, которая включает в себя информацию о расходах и себестоимости продукции.

5.4.2 Взаимодействие структурных подразделений организации и РГБК.

Взаимодействие структурных подразделений организации и рабочей группы внутреннего контроля определяется следующими особенностями:

1. ПЭО организации – разрабатывает и планирует нормы, нормативы расхода ресурсов; калькулирует целевую и расчетную себестоимость продукции; разрабатывает и устанавливает конкурентные цены на продукцию; осуществляет анализ эффективности использования ресурсов; предоставляет информацию СВК.

2. РГБК – разрабатывает планы внутреннего контроля, рекомендации по улучшению эффективности использования ресурсов для ПЭО организации; разрабатывает рекомендации по совершенствованию производственного учета и отчетности для формирования оперативной информации о расходах и себестоимости продукции для бухгалтерии организации; разрабатывает рекомендации по совершенствованию автоматизации процесса учета и контроля ESG-расходов и себестоимости продукции для отдела информатизации организации; разрабатывает рекомендации по оценке и анализу поступающему, хранящемуся и расходуемому в процессе производства сырью; разрабатывает рекомендации рационального использования ресурсов, ликвидации потерь, оптимизации ESG-расходов и усилению материальной ответственности для сотрудников организации.

3. Бухгалтерия организации – формирует информацию о расходах и себестоимости продукции посредством группировки данных на счетах производственного учета, формирования отчетности о расходах и себестоимости продукции, оформления первичной

документации.

4. ОИ организации – формирует отчеты для руководства организации об применении информационных технологий, специализированных программ по учету ESG-расходов в системе производственного учета.

5. ПКЛ организации – формирует отчеты для СВК организации о результатах проверок качества поступивших материалов и комплектующих; о результатах анализов материалов, отпускаемого в производство и хранящегося на складах.

6. ПУиП организации – предоставляют информацию о соблюдении норм расхода ресурсов, отклонениях ESG-расходов и себестоимости от целевых показателей, формируют оперативные отчеты по отклонениям от целевых показателей с указанием причин и виновников отклонений.

5.5 Непрерывный мониторинг, периодическая оценка внутреннего контроля ESG-расходов

5.5.1 Непрерывный мониторинг внутреннего контроля ESG-расходов.

Мониторинг системы внутреннего контроля ESG-расходов представляет собой непрерывное наблюдение за состоянием, применением, изменением и эффективностью контрольных процедур в области ESG-расходов и себестоимости продукции.

Целью непрерывного мониторинга сформированной организацией системы внутреннего контроля ESG-расходов является своевременное выявление ее «дефектов», негативных тенденций, и предоставление информации на основе анализа системы для принятия корректирующих (регулирующих) решений.

На основе непрерывного мониторинга системы внутреннего контроля ESG-расходов разрабатываются рекомендации по совершенствованию и повышению эффективности контрольных процедур.

5.5.2 Периодическая оценка внутреннего контроля ESG-расходов

Оценка системы внутреннего контроля ESG-расходов – мероприятия направленные на определение эффективности и надежности системы, вероятности достижения поставленных целевых показателей ESG-расходов на основе контрольных процедур.

Оценка системы внутреннего контроля осуществляется не реже одного раза в год. Плановая оценка системы осуществляется ежегодно на основе утвержденного плана, по результатам формируется отчет, представляемый руководству. Рекомендации разрабатываются на основе оценки эффективности контрольных процедур организации, самооценки, а также проверок, которые проводятся контрольной службой.

Оценку эффективности контрольных процедур осуществляет СВК не реже одного раза в год, при этом оценивается эффективность организации процедур.

Самооценку контрольных процедур осуществляют субъекты контроля организации на предмет эффективности их организации и эффективности.

На основе результатов оценки и самооценки контрольных процедур разрабатываются рекомендации по устранению недостатков с разработкой плана осуществления мероприятий и указание ответственных лиц и сроков исполнения.

5.6 Регулирование внутреннего контроля ESG-расходов и себестоимости продукции

5.6.1 Общие положения регулирования внутреннего контроля

Регулирование внутреннего контроля предполагает принятие субъектами контроля объективных и научно обоснованных решений, направленных на развитие системы внутреннего контроля в случае обнаружения отклонений ESG-расходов и себестоимости от целевых показателей.

5.6.2 Разработка мероприятий по регулированию внутреннего контроля ESG-расходов

Для разработки рекомендаций и регулирования внутреннего контроля используются полученные результаты в процессе непрерывного мониторинга и периодической оценки внутреннего контроля.

6. Формы ОВК

Формами отчетности внутреннего контроля (ОВК), используемыми для целей контроля организацией расходов является система самостоятельно разработанных взаимосвязанных отчетов о расходах, себестоимости, эффективности деятельности экономического субъекта в целом и уровням, видам продукции: Карта внутреннего контроля, Журнал внутреннего контроля и т.д.