

*На правах рукописи*

*Лел*

Пермитина Людмила Викторовна

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

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика  
(11. Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва – 2022

Работа выполнена на базовой кафедре финансовой и экономической безопасности федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», г. Москва

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
Казакова Наталия Александровна

Официальные оппоненты: **Мельник Маргарита Викторовна**  
доктор экономических наук, профессор,  
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при  
Правительстве Российской Федерации»,  
профессор Департамента аудита и  
корпоративной отчетности

**Банк Сергей Валерьевич**

доктор экономических наук, профессор,  
ФГБОУ ВО «МИРЭА – Российский  
технологический университет», заведующий  
кафедрой финансового учета и контроля

Ведущая организация: Автономная некоммерческая образовательная  
организация высшего образования Центросоюза  
Российской Федерации «Российский  
университет кооперации»

Защита состоится 26 января 2023 г. в 10.00 на заседании диссертационного совета 24.2.372.07 на базе ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, Стремянный пер., д. 36, корп. 3, ауд. 353.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в Научно-информационном библиотечном центре им. академика Л.И. Абалкина ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, ул. Зацепа, д. 43 и на сайте организации: <http://ords.rea.ru/>

Автореферат разослан «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2022 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета 24.2.372.07  
кандидат экономических наук, доцент



Васильева Анастасия  
Владимировна

## **I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

### **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.Илышевой, Р.Г.Каспиной, Р.Ю.Капкива, 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.

## **II. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**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, 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.**

Развитый автором подход к эволюции производственного учета позволил выявить научные воззрения, закономерности теории и практики развития производственного учета на различных этапах эволюционного становления. По результатам исследования выделены три этапа развития производственного учета. Каждая последующая парадигма, основываясь на знаниях предыдущих, способствовала созданию новой концепции производственного учета.

Современный этап цифровой экономики и концепции устойчивого развития подразумевает цифровизацию производственного учета, тесную связь

с финансовым учетом, бюджетированием и бизнес-планированием, развитие новых классификаций статей расходов с учетом стейкхолдерского подхода.

Авторское определение производственного учета представляет его как регулярный процесс 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.

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).

В диссертационной работе определена цель производственного учета – достижение оптимальной себестоимости продукции (работ, услуг), позволяющей организации устойчиво развиваться за счет оперативного выявления отклонений расходов от целевых значений на основе непрерывного мониторинга и дальнейшего их регулирования.

**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.**

Проведенное исследование состояния производственного учета промышленных организаций радиоэлектронной промышленности позволило

обобщить и систематизировать проблемы связанные с реализацией компонентов производственного учета (бюджетирование, учет и калькулирование, отчетность, анализ, контроль, в том числе контроллинг) в аспекте концепции устойчивого развития. 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 на 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 (рисунок 1) приводит к повышенным расходам на текущие расходы на охрану окружающей среды (таблица 1).

Таблица 1 – Текущие расходы на охрану окружающей среды (в фактически действовавших ценах, млн. р.)

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

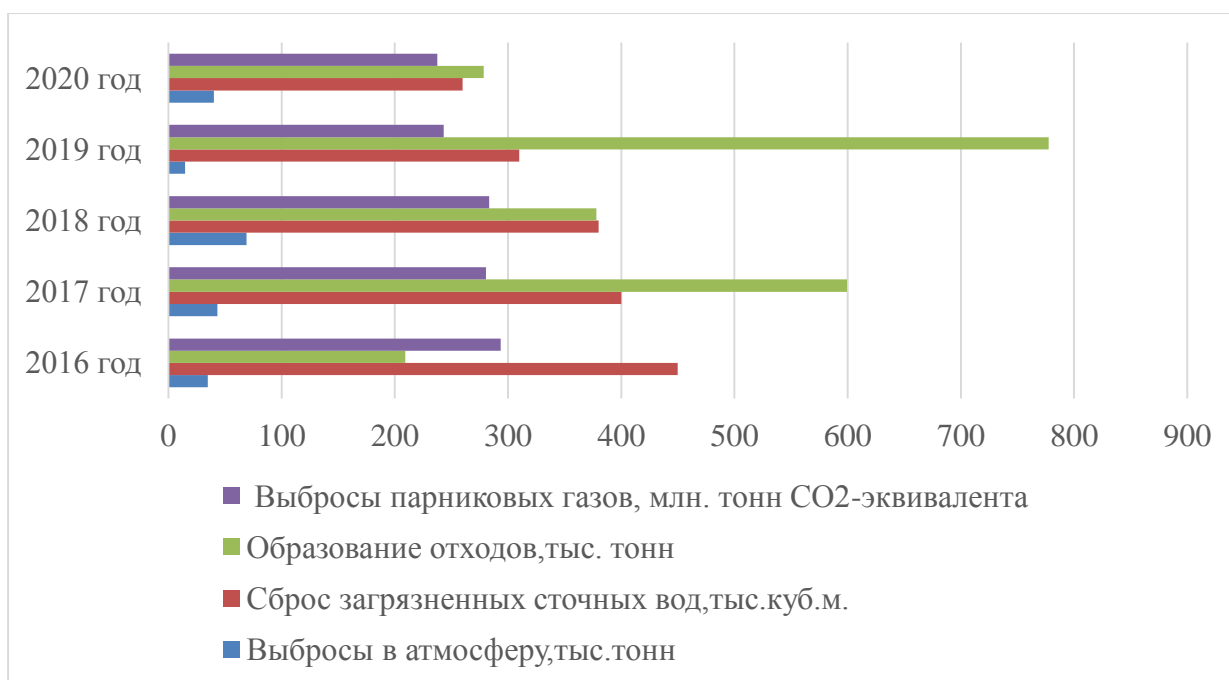


Рисунок 1 – Динамика основных показателей охраны окружающей среды организаций радиоэлектронной промышленности

Для снижения влияния выявленных проблем производственного учета на устойчивое развитие промышленных организаций РЭП предложено использовать авторскую модель производственного учета на основе концепции устойчивого развития как систему, которая на основе учета требований стейкхолдеров, при заданной рыночной цене, позволяет организации устойчиво развиваться за счет оптимизации расходов до целевых значений на всех этапах жизненного цикла продукции (рисунок 2).

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.

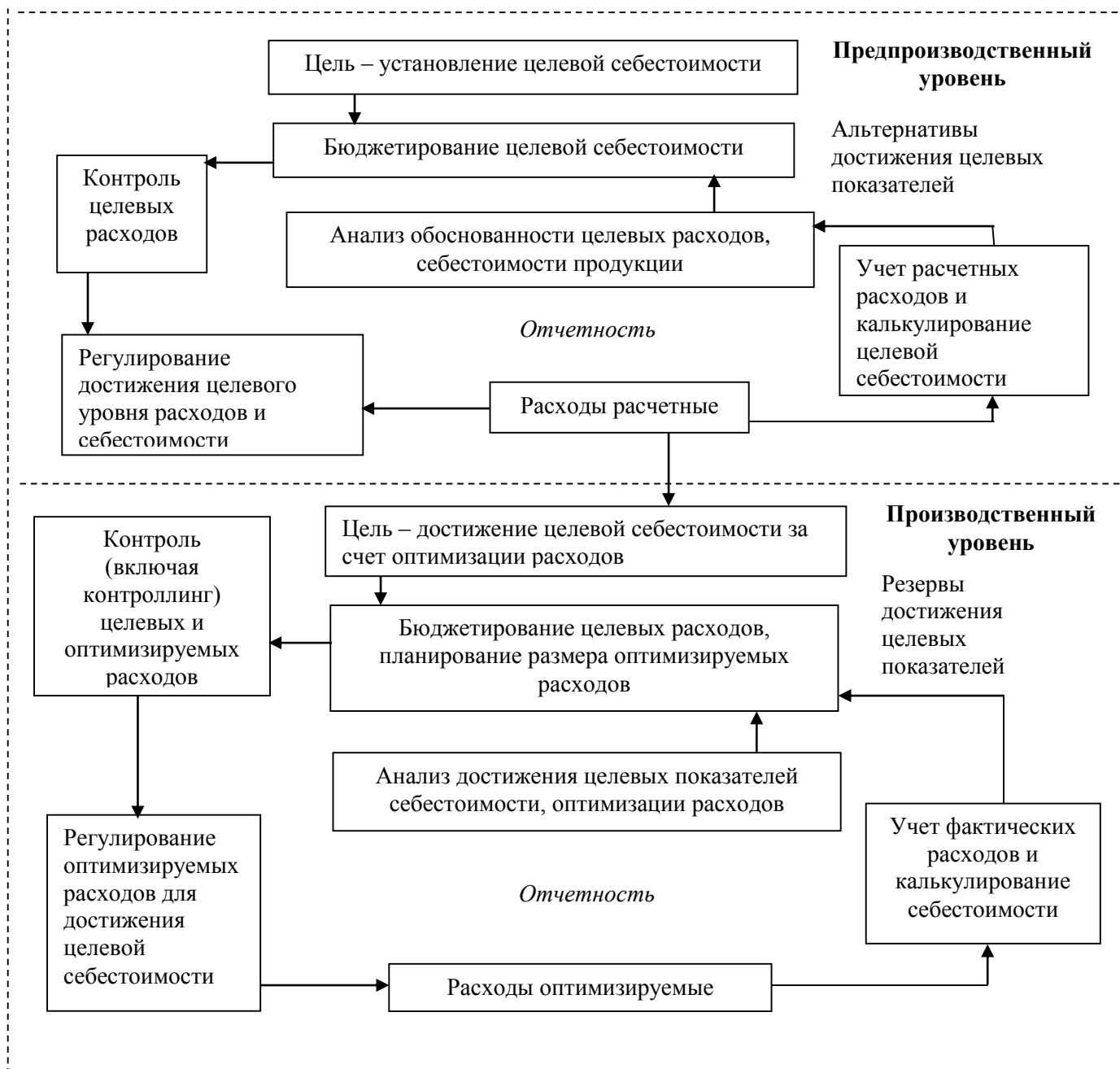


Рисунок 2 – Модель производственного учета на основе концепции устойчивого развития

**3. 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.**

В практическом плане авторская идея реализована в виде двухуровневой системы производственного учета, обеспечивающей достижение ESG-стратегии на различных этапах жизненного цикла продукции. Бюджетирование оптимальных расходов, представлено в диссертационной работе как поэтапный процесс бюджетного планирования расходов, обеспечивающий логическую последовательность действий и процедур оптимизации показателей расходов до оптимального уровня, обеспечивающего устойчивое развитие организации.

Разработан алгоритм и уточнена этапность формирования бюджетов ESG-расходов, при котором бюджетные показатели расходов, установленные на основе системы сбалансированных показателей (таблица 2) 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.

Таблица 2 – Стратегическая карта системы сбалансированных показателей для обеспечения корпоративного уровня устойчивого развития промышленной организации (фрагмент)

№	Цель	Показатели	Целевое значение	Мероприятия направленные на достижение цели
<b>Структурный элемент ССП: Финансы</b>				
Ф.1	Увеличение прибыли	Темп прироста прибыли от продаж, %	$\geq 10$	Увеличение деловой активности организации, оптимизация расходов
Ф.2	Повышение рентабельности продаж	Рентабельность, %	$\geq 24$	Увеличение оборачиваемости, оптимизация расходов, интенсификация производства
Ф.3	Рост стоимости организации	Темп роста стоимости организации, %	$\geq 15$	Повышение эффективности функционирования организации за счет оптимизации расходов, организации их контроля; взаимодействие с ключевыми стейкхолдерами
<b>Структурный элемент ССП: Корпоративная социальная ответственность</b>				
СО.1	Экономический рост	Коэффициент экономического роста	$\geq 10$	Программа экономического роста, улучшение материально-технической базы, оснащение организации оборудованием и техникой нового поколения
СО.2	Экологическое равновесие	Коэффициент экологического равновесия организации	$\geq 10$	Программа повышения экологизации организации за счет внедрения прогрессивных ресурсосберегающих малоотходных технологий, вторичных ресурсов и отходов
СО.3	Социальное развитие	Коэффициент социального развития организации	$\geq 10$	Программа социального позиционирования организации

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.

Предложена авторская форма калькуляции, позволяющая отражать достижение целевого показателя себестоимости продукции в динамике, проследить вклад сотрудников производственных подразделений в достижение корпоративных стратегических целей. На рисунке 3 представлена авторская методика анализа обоснованности и достижения целевых показателей расходов, а также уровня устойчивого развития промышленной организации.



Рисунок 3 – Методика анализа обоснованности и достижения целевых показателей расходов и уровня устойчивого развития промышленной организации

Авторская методика анализа содержит не только алгоритмы расчета

финансовых и нефинансовых показателей на предпроизводственной и производственной стадиях, но и 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.

На рисунке 4 представлен алгоритм методики внутреннего контроля ESG-расходов как последовательный процесс получения и проверки информации по стадиям жизненного цикла продукции, что позволяет минимизировать риски не достижения целевых показателей себестоимости продукции и устойчивого развития организации.

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.

Таким образом, двухуровневая модель организации внутреннего контроля за расходами, связанными с реализацией ESG-стратегии, обеспечивает мониторинг устойчивости развития промышленной организации.

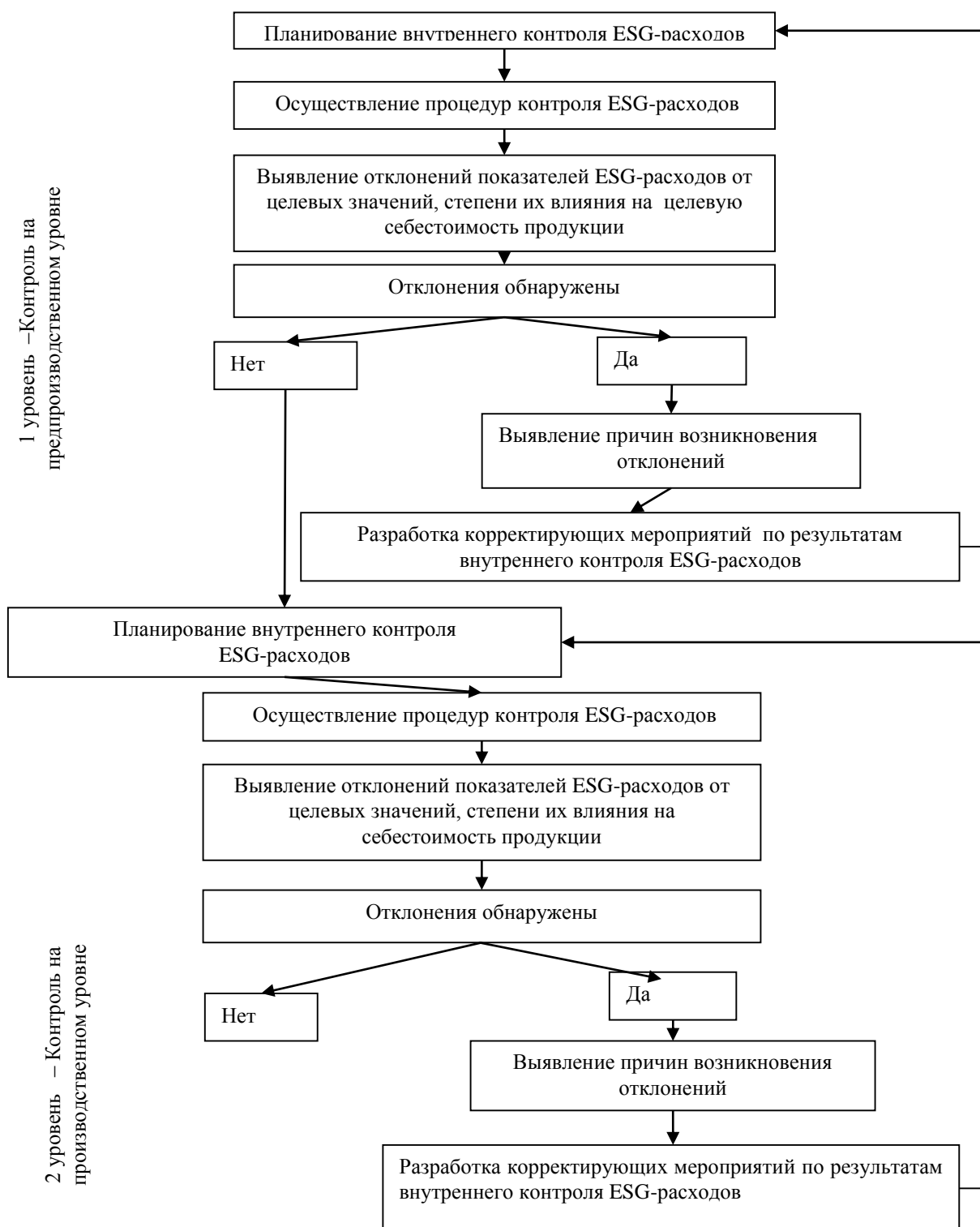


Рисунок 4 – Алгоритм методики внутреннего контроля ESG-расходов

**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.**

В процессе исследования введено понятие корпоративной производственной отчетности как совокупности оперативной информации о расходах на производство продукции, формируемой на основе данных производственного учета, дифференцированного по ESG-критериям, и направленной на достижение оптимального уровня себестоимости продукции и ESG-цели устойчивого развития промышленной организации.

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.

Расчет обобщенного показателя корпоративного уровня устойчивости развития промышленной организации проводится на основе среднегеометрической интегральных показателей по каждому элементу системы сбалансированных показателей, формула (1):

$$U_{\text{корп}} = \sqrt[5]{U_{\text{ф}} + U_{\text{ксо}} + U_{\text{кл}} + U_{\text{вбп}} + U_{\text{ор}}} \quad (1)$$

Для устранения различной размерности сбалансированных показателей использован их перевод в балльную оценку. По каждой составляющей системы вычисляются интегральные показатели устойчивости (таблица 3).

Таблица 3 – Интегральные показатели корпоративного уровня устойчивого развития промышленной организации

Интегральные показатели устойчивого развития	Составляющие интегральных показателей
Элемент ССП: Финансы	
$Уф = \sqrt[3]{\frac{T_{прПП} \times R_{п}}{T_{прСП}}}$	$T_{прПП}$ – темп прироста прибыли от продаж, %; $R_{п}$ – рентабельность, %; $T_{прСП}$ – темп роста стоимости организации, %.
Элемент ССП: Корпоративная социальная ответственность	
$Уксо = \sqrt[3]{\frac{K_{экон.роста} \times K_{экол.равн.}}{K_{соц.разв.}}}$	$K_{экон.роста}$ – коэффициент экономического роста; $K_{экол.равн.}$ – коэффициент экологического равновесия; $K_{соц.разв.}$ – коэффициент социального развития.
Элемент ССП: Клиенты	
$Укл = \sqrt[3]{ДП_{гн} \times ДР_{п} \times Дпк}$	$ДП_{гн}$ – доля продукции гражданского назначения в общем объеме продукции, %; $ДР_{п}$ – доля рынка, занимаемого организацией, %; $Дпк$ – доля постоянных клиентов, %
Элемент ССП: Внутренние бизнес-процессы	
$У_{вбп} = \sqrt[3]{\frac{Д_{нов.направ.} \times Д_{станд.прод}}{УР_{1р.п.}}}$	$Д_{нов.направ.}$ – доля новых направлений деятельности, %; $Д_{станд.прод}$ – доля продукции соответствующей международным стандартам производства и качества, %; $УР_{1р.п.}$ – уровень расходов на 1 р. продаж продукции, %
Элемент ССП: Обучение и развитие	
$У_{ор} = \sqrt[3]{\frac{Д_{сотр.ур} \times Д_{пред.}}{Д_{ресурсбер.техн}}}$	$Д_{сотр.ур}$ – процент сотрудников, прошедших обучение принципам устойчивого развития, %; $Д_{пред.}$ – доля принятых к реализации предложений по улучшению деятельности организации, поступивших от сотрудников, %; $Д_{ресурсбер.техн.}$ – доля внедрённых ресурсосберегающих технологий, %.

На основе каскадирования корпоративных целей на уровни подразделений в работе предлагается определять внутренний уровень устойчивого развития ( $У_{внутр.}$ ) промышленной организации на основе интегрального показателя, который определяется на предпроизводственном ( $У_{пред}$ ) и производственном уровне ( $У_{произв}$ ), формула (2):

$$У_{внутр.} = \sqrt[2]{У_{пред} + У_{произв}} \quad (2)$$

По каждой составляющей системы сбалансированных показателей

вычисляются интегральные показатели устойчивого развития, являющиеся составными элементами обобщенного показателя уровня устойчивого развития. В таблице 4 представлена шкала оценки уровня устойчивого развития промышленной организации в соответствии с корпоративными стратегическими целями и элементами системы сбалансированных показателей.

Таблица 4 – Оценка уровня устойчивости развития промышленной организации (фрагмент)

Корпоративный уровень УР	Внутренний уровень УР
1 Класс устойчивого развития – высокое устойчивое развитие. Значение показателя: $0,8 < Y \leq 1$	
Организация демонстрирует стабильное достижение (превышение) целевых показателей в области устойчивого развития; наблюдается перспективы дальнейшего устойчивого развития организации	Высокий уровень внутреннего устойчивого развития обеспечивается эффективным учетом и контролем ESG-расходов, осуществляемых всех этапах жизненного цикла продукции
2 Класс устойчивого развития – среднее устойчивое развитие. Значение показателя: $0,6 < Y \leq 0,8$	
Организация демонстрирует равномерно положительный тренд достижения целевых показателей, но значения ниже целевых; расходы на плату за НВОС оплачивает в пределах установленных лимитов.	Предпроизводственный уровень обеспечивает задел для оптимизации расходов на производственном уровне не в достаточной мере; наблюдается положительная тенденция показателей.
3 Класс устойчивого развития – низкое устойчивое развитие. Значение показателя: $0,4 < Y \leq 0,6$	
Организация демонстрирует неравномерный тренд основных показателей; социальная защищенность персонала обеспечивается не в полной мере; осуществляет повышенные расходы на плату за НВОС	На предпроизводственном уровне предпринимаются попытки оптимизации величины и структуры ESG-расходов; положительная тенденция показателей незначительная.
4 Класс устойчивого развития – неустойчивое развитие. Значение показателя: $Y \leq 0,4$	
Социальная защищенность персонала не обеспечивается; мероприятия по обеспечению экологизации производства не осуществляются; уровень отходов на высоком уровне, что приводит к повышенным расходам за НВОС.	Мероприятия на предпроизводственном уровне, обеспечивающие оптимизацию ESG-расходов не осуществляются; расходы имеют тенденцию к возрастанию.

Апробация авторской модели производственного учета и контроля расходов, ориентированной на управление ESG-рисками осуществлялась на организациях РЭП: ПАО «КЭМЗ», АО «Сарапульский радиозавод» (АО

«СРЗ»), АО «Муромский радиозавод» (АО «МРЗ»), о чем имеется справка о внедрении. Результаты расчетов корпоративного и внутреннего уровня устойчивого развития организаций РЭП представлены в таблице 5. Они позволили выявить, все исследуемые организации обладают низким уровнем корпоративного устойчивого развития, о чем свидетельствует неравномерный тренд основных показателей; социальная защищенность персонала обеспечивается не в полной мере, удовлетворенность персонала находится на среднем уровне; отмечаются повышенные экологические расходы, обусловленные негативным воздействием на окружающую среду.

Таблица 5 – Обобщенный показатель уровня устойчивого развития промышленных организаций РЭП за 2016–2020 гг.

Организация	Обобщенный показатель корпоративного устойчивости			Обобщенный показатель внутреннего устойчивости		
	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.
ПАО «КЭМЗ»	0,4267	0,5789	0,5324	0,2456	0,3178	0,3527
ПАО «СРЗ»	0,5145	0,5673	0,4875	0,1675	0,2567	0,3166
ПАО «МРЗ»	0,3278	0,4154	0,4278	0,2176	0,2672	0,3077

Кроме того, динамика обобщающего показателя внутреннего уровня устойчивого развития демонстрирует, что все исследуемые организации обладают уровнем неустойчивого развития, при котором: мероприятия на предпроизводственном уровне, обеспечивающие оптимизацию ESG-расходов не осуществляются; расходы имеют тенденцию к возрастанию, наблюдается их неоптимальная структура; мероприятия по достижению оптимальной структуры ESG-расходов не реализуются, что доказывает актуальность совершенствования производственного учета и внутреннего контроля расходов для обеспечения устойчивого развития.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В результате проведенного исследования решена важная экономическая задача, связанная 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 практическом плане авторская идея реализована в виде двухуровневой системы производственного учета, обеспечивающей достижение ESG-стратегии на различных этапах жизненного цикла продукции. Авторский методический подход, использующий инструментарий системы сбалансированных показателей, обеспечивает связанность стратегических целей в области устойчивого развития промышленной организации с оперативной деятельностью организации на различных этапах жизненного цикла продукции.

Авторская модель системы производственного учета промышленной организации ориентирована на концепцию устойчивого развития, включает новую классификацию расходов, а также бюджетирование, усовершенствованный план счетов, внутренний контроль расходов, методику анализа ESG-показателей.

Усовершенствованные теоретические положения и прикладной инструментарий производственного учета и внутреннего контроля расходов обеспечивают основу для формирования релевантной корпоративной отчетности в области устойчивого развития промышленных организаций.

Предложенные рекомендации по формированию системы производственного учета и контроля расходов в аспекте концепции устойчивого развития апробированы и имеют перспективу дальнейшего внедрения.

## II. СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### Рецензируемые издания

1. Пермитина, Л. В. Предпосылки возникновения и эволюция производственного учета / Л. В. Пермитина, О. И. Аверина. – Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 45 (387). – С. 38–46. – 1,13 печ. л. (авт. – 0,57 печ. л.).

2. Пермитина, Л. В. Сущность производственного учета / Л. В. Пермитина, О. И. Аверина. – Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 2(416). – С. 62–69. – 1,00 печ. л. (авт. – 0,50 печ. л.).

3. Пермитина, Л. В. Оптимизация затрат на хлебопекарных предприятиях на основе инструментариев управленческого учета / Л. В. Пермитина, О. И. Аверина. – Текст : непосредственный // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 10 (424). – С. 579–595. – 2,13 печ. л. (авт. – 1,07 печ. л.).

4. Пермитина, Л. В. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости в рамках концепции устойчивого развития / Л. В. Пермитина – Текст : электронный // Сибирская финансовая школа. – 2017. – № 6 (125). – С. 101–106. – Режим доступа: Науч. электрон. б-ка elibrary.ru URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_32291712\\_66962411.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_32291712_66962411.pdf) (18.01.2022) – 0,61 печ. л.

5. Пермитина, Л. В. Таргет-костинг как метод оптимизации затрат при разработке хлебопекарной продукции / Л. В. Пермитина. – Текст : непосредственный // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2019. – № 6 (176). – С. 44–52. – 1,05 печ. л.

6. Пермитина, Л. В. Оптимизация затрат на производство хлебопекарной продукции на основе использования кайдзен-бюджета / Л. В. Пермитина. – Текст : непосредственный // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2019. – № 7 (177). – С. 43–49. – 0,81 печ. л.

7. Пермитина, Л. В. Развитие производственного учета промышленных организаций на основе концепции устойчивого развития / Л. В. Пермитина, Н. А. Казакова. – Текст : непосредственный // Управленческий учет. – 2021. – № 10. – С. 59–68. – 1,25 печ. л. (авт. – 0,63 печ. л.).

8. Пермитина, Л. В. Совершенствование системы контроля расходов организаций на основе концепции устойчивого развития / Л. В. Пермитина, Н. А. Казакова. – Текст : непосредственный // Аудитор. – 2021. – №. 10. – С. 40–45. – 0,75 печ. л. (авт. – 0,37 печ. л.).

### Другие издания

1. Пермитина, Л. В. Генезис производственного учета / Л. В. Пермитина. – Текст : непосредственный // О некоторых вопросах и

проблемах экономики и менеджмента : сб. науч. тр. по материалам II Междунар. научн.-практ. конф. 10 нояб. 2015 г. (г. Красноярск). – Нижний Новгород : Ареал, 2015. – С. 133–134. – 0,13 печ. л.

2. Пермитина, Л. В. Классификация затрат в производственном учете / Л. В. Пермитина. – Текст : непосредственный // Тенденции развития экономики и менеджмента : сб. науч. тр. по материалам III Междунар. научн.-практ. конф. 11 июня 2016 г. (г. Казань). – Нижний Новгород : Ареал, 2016. – С. 140–142. – 0,19 печ. л.

3. Пермитина, Л. В. К вопросу о классификации методов учета затрат / Л. В. Пермитина. – Текст : непосредственный // Экономика и менеджмент: от теории к практике : сб. науч. тр. по материалам III Междунар. научн.-практ. конф. 11 авг. 2016 г. (г. Ростов-на-Дону) : Нижний Новгород : Ареал, 2016. – С. 59–64. – 0,38 печ. л.

4. Пермитина, Л. В. Организация производственного учета на предприятиях по производству пищевых продуктов / Л. В. Пермитина. – Текст : непосредственный // Современный взгляд на проблемы экономики и менеджмента : сб. науч. тр. по материалам III Междунар. научн.-практ. конф. 11 сент. 2016 г. – (г. Уфа) : Нижний Новгород : Ареал, 2016. – С. 69–73. – 0,31 печ. л.

5. 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> (дата обращения: 18.01.2022). – 0,42 печ. л.

6. Пермитина, Л. В. Разработка стандарта контроля ESG-расходов // От научных идей к стратегии бизнес-развития / Л. В. Пермитина. – Текст : непосредственный // 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. – 0,50 печ. л.