

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-82-93
УДК 657(045)
JEL M49

Нормативный учет производства в условиях цифровой экономики: проблемы и пути их решения

М.В. Полулех,

Финансовый университет,
Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-1908-5855>

АННОТАЦИЯ

В условиях цифровой экономики мониторинг состояния производственных цепочек в режиме реального времени создает объективную необходимость восстановления нормативного хозяйства. Проработка вопросов нормативного учета производства приобретает особую значимость и актуальность. Целью исследования является систематизация проблем нормативного учета производства и обоснование путей их решения для последующей унификации и регламентации учетно-аналитических процедур. В исследовании использовались эмпирические методы: наблюдение, сравнение, а также индукция и дедукция. В статье представлены результаты ретроспективного анализа положений и практики применения нормативного метода и сложившейся в современных условиях конъюнктуры развертывания производственных операций и цепочек. Установлено, что формула нормативного метода нуждается в модификации, а алгоритм распределения косвенных затрат – в обосновании и интерпретации. Сделан вывод о том, что теоретико-методические положения нормативного метода следует развивать применительно к бизнес-процессам. Комплекс характеристик, определяющих конкурентоспособность бизнес-процесса, аргументирован в качестве объекта учета. С этих позиций обоснована необходимость дополнительной проработки национальных стандартов в области статистики, метрологии, бухгалтерского учета и применения единой классификации отраслей промышленности и типологии производств.

Ключевые слова: цифровая экономика; встречное планирование; нормативное хозяйство; нормативный учет производства; конкурентоспособность бизнес-процесса; производительность

Для цитирования: Полулех М.В. Нормативный учет производства в условиях цифровой экономики: проблемы и пути их решения. *Учет. Анализ. Аудит.* 2018;5(3):82-93. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-82-93

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-82-93
UDC 657(045)
JEL M49

Normative Production Accounting in the Digital Economy: Issues and Solutions

M.V. Polulekh,

Financial University,
Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-1908-5855>

ABSTRACT

In the digital economy the task of real-time monitoring of the state of production chains creates an objective need to restore normative economy. Detailed study of normative production accounting becomes particularly relevant and significant. The aim of the study was to classify the issues of normative production accounting and to justify the ways of solving them for further standardization and regulation of analytical procedures. Empirical methods such as observation, comparison, induction and deduction were used in the study. The article reports the results of the retrospective analysis of the provisions and practices of the normative method as well as the state of the deployment of the production operations and chains in the current context. It was determined that the formula for the normative method requires modification while the algorithm for allocation of indirect costs requires justification and interpretation. The study concludes that theoretical and methodological provisions of the normative method should be developed regarding the business processes. The set of characteristics which determines competitiveness of business processes was argued as the accounting object. Basing on this it was proven that there is need for further development of national standards for statistics, metrology, accounting as well as for the use of a common classification of industries and typology of production.

Keywords: digital economy; business-process competitiveness; normative production accounting; counter planning; normative economy; productivity

For citation: Polulekh M.V. Normative production accounting in the digital economy: Issues and solutions. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2018;5(3):82-93. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-82-93

ВВЕДЕНИЕ

Промышленное производство — один из главных индикаторов развития экономики. Ключевыми факторами экономического роста в период 4-й промышленной революции являются технологии анализа «больших данных» (Bigdata) и прогностические технологии.

Основная задача государственной экономической политики состоит в формировании высокотехнологичной и конкурентоспособной промышленности. Для перехода российской экономики от экспортно-сырьевого к инновационному типу развития и постепенного снижения зависимости от добывающих про-

изводств при полноценном участии государства выстраивается новая глобальная экосистема, запущена масштабная национальная программа цифровой экономики¹ (далее — ЦЭ). «В условиях интеллектуализации производства, совершенствования технологии производства важно давать корректировку нормативного уровня развития производства, включая в первую очередь разработку нормативов и, как следствие, обоснование общей трудоемкости выпускаемой продукции и материалоемкости» [1, с. 41]. Главную роль в развитии бизнес-процессов играют технико-экономические нормы: прогрессивные, обоснованные, динамичные. Поэтому особую актуальность в период ЦЭ — экономики нового уклада и технологического поколения — приобретает нормативный учет производства.

Задача информационного сопровождения на уровне управления автономным производством состоит в выявлении имеющихся отклонений от установленных норм и сигнализировании для своевременной корректировки и нормализации хода бизнес-процессов. Под проектом ЦЭ «понимается не классическое планирование, но динамическая система, с обратной связью в режиме реального времени. В предельном случае такая система будет отслеживать план-факт на всех производствах страны, строить точные прогнозы с учетом складских запасов и логистики, а также реагировать на отклонения и оптимизировать ежедневные, месячные, годовые и прочие планы, учитывая изменяющиеся потребности»².

Масштабность проекта ЦЭ и специфика мониторинга производственных цепочек в режиме реального времени создают предпосылки для нового этапа развития нормативного учета производства. Помимо вопросов технологиче-

ской компоненты, установления обратной связи по пути проникновения в базы данных или регламентации процесса их представления, необходимо решить вопросы, связанные с обеспечением встречного и сквозного планирования показателей бизнес-процессов. Восстановление нормативного хозяйства имеет очень большое значение и требует разработки принципиально новых подходов к нормированию [2, с. 21]. При такой постановке вопроса требуется научная разработка норм и нормативов применительно к основным бизнес-процессам однотипных производств. Важно четко обозначить имеющиеся проблемы в этой сфере и обосновать пути их решения.

РЕТРОСПЕКТИВНЫЙ АНАЛИЗ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ НОРМАТИВНОГО МЕТОДА УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВА И ОБОБЩЕНИЕ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ

Производительность является основной мерой (измерителем) эффективности промышленного производства. Для повышения производительности инженер-рационализатор Ф. Тейлор обосновал целесообразную систему производства и определил стандарты в качестве наилучшего пути использования материалов и труда. В России А. В. Панкин³ был одним из первых пропагандистов научного управления. Организация технического бюро и применение таких приемов, как линейки Барта, инструкционные и сигнальные карточки, сметы, фотографирование, чертежи, «десятичный» хронометр и др., были необходимы для точнейшего установления трудовых и технических характеристик выполнения операций в процессе их развертывания.

Вопрос об эффективности производства в широком масштабе ставил Г. Эмерсон, который утверждал, что «основы современного учета себестоимости производства — это нормы, производительность и эквиваленты, <...> отношение нормальной себестоимости

¹ Программа «Цифровая экономика Российской Федерации». Распоряжение Правительства Российской Федерации от 28.07.2017 № 1632-р. URL: <http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB79I5v7yLVuPgu4bvr7M0.pdf> (дата обращения: 04.04.2018).

² Кешелава А. В., Буданов В. Г., Румянцев В. Ю. и др. Введение в «Цифровую» экономику. Под ред. Кешелава А. В. ВНИИГеосистем; 2017. 28 с. URL: <http://spkurdyumov.ru/uploads/2017/07/vvedenie-v-cifrovuyu-ekonomiku-na-poroge-cifrovogo-budushhego.pdf> (дата обращения: 04.04.2018).

³ Панкин А. В. Организация технической работы и технического надзора в мастерской по Тэйлору. Записки Императорского Русского технического общества. 1909;(3):106–114.

операций к действительной их себестоимости и представляет собой выражение эффективности, то есть производительности расходов» [3]. Стандарты стали рассматриваться как инструмент контроля за финансовыми показателями. Идея «превратить учет производительности в учет себестоимости» путем расчета целесообразной себестоимости получила развитие как «стандарт-кост». Д. Ч. Гаррисон привел «сводку данных повседневной практики» применения «стандарт-кост» [4, с. 11] и расширил возможности использования стандартов в учете.

В условиях планового хозяйства потребовалась разработка практического подхода к установлению и отслеживанию соблюдения «единой общегосударственной нормы»⁴, которая создавалась путем синтеза частных норм.

Для обеспечения тесной связи с техпромфинпланом выстраивалась «система нормативного учета себестоимости». Институт техники управления предпринял детальное изучение возможных путей практического применения «стандарт-кост». При этом речь шла «об использовании лишь некоторых технических приемов стандарт-кост» [5].

Большой вклад в развитие положений нормативного учета производства внесли М. Х. Жебрак, И. И. Поклад, Н. Н. Иванов. В исследованиях отмечалось, что «стандартная себестоимость — категория, ничего общего не имеющая с плановой и нормативной себестоимостью» [6, с. 26]. Отечественная учетная практика стала развиваться исходя из того, что «наши нормы не могут и не должны быть твердыми на продолжительный период, они должны быть ступенчатыми» [5]. «Прогрессивной нормой является такая, которая отражает современный уровень развития науки, техники и организации производства и передовой производственный опыт. При ее определении непременным условием является анализ факторов, влияющих на величину нормы» [7, с. 53]. Трансформация методики «стандарт-кост» была проведена путем корректировки формулы (введением дополнительного слагаемого «изменение норм» для возможности снижения

их значений на начало месяца) и пересмотра правила отнесения выявленных отклонений (по правилу Г. Гантта: все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающие затраты). «В результате был создан новый, советский метод учета, который коренным образом отличается от американского стандарт-коста» [6, с. 26].

Глубокую научную проработку нормативный метод получил в части учета прямых затрат. Техника нормативного метода учета предусматривала, что отклонение должно фиксироваться в момент выявления по ходу деятельности.

В положениях⁵ была отмечена важность установления номенклатуры причин отклонений, выделены особенности организации нормативного учета на предприятиях разных отраслей промышленности.

Большим достижением стала организация нормативного хозяйства, которое на уровне предприятия включало: плановые задания предприятия, нормативные документы технической подготовки производства, нормативы расходов производственных ресурсов [8, с. 22]. Техническая документация с подробным описанием каждой операции и необходимых материалов для изготовления изделий и полуфабрикатов служила базой для расчета обоснованных нормативов материальных и трудовых затрат.

Промышленный (производственный) учет определялся как часть бухгалтерского учета, не только условно «внутренний»⁶; нормативный учет — как система советского производствен-

⁵ Основные положения по нормативному учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции / утв. Министерством финансов СССР 30.01.1954. Основные положения по нормативному методу учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции // письмо Минфина СССР от 03.10.1960 № 346. URL: <http://docs.cntd.ru/document/901830262> (дата обращения: 04.04.2018). Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях / утв. Госпланом СССР, Госкомцен СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР 20.07.1970 (ред. от 17.01.1983). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_101032 (дата обращения: 04.04.2018).

⁶ Жебрак М. Х. Курс промышленного учета. М.: Государственное статистическое издательство; 1955. 383 с.

⁴ Ленин В. И. Очередные задачи советской власти. 1918. Собрание сочинений. Т. XV. 267 с.

ного учета, объединяющая оперативный, аналитический и калькуляционный виды учета [5]. Единая система народнохозяйственного учета, включающая статистический, бухгалтерский и оперативный учеты, подлежала организации в соответствии с положениями Конституции СССР⁷. Такой состав хозяйственного учета был призван обеспечить взаимоувязку показателей при встречном планировании. В период жесткого командно-административного управления ежемесячный бухгалтерский баланс рассматривался как «орудие управления предприятием». Регулирующие статьи включали показатели экономии или перерасхода против плановых показателей. Для достижения оперативности использовался метод единого оперативно-бухгалтерского учета материалов [6, с. 58].

Нарушение связи плана с данными о производственных цепочках произошло в период ослабления механизма управления и децентрализации по отраслевому и территориальному признаку. И. И. Поклад отмечал, что «отдельные совнархозы решали методические вопросы самостоятельно и притом по-своему, создавая методологический разнобой (несоответствие между отраслевыми инструкциями и положениями) в организации учета на предприятиях разных районов одной отрасли промышленности. Это приводило к несопоставимости однородных показателей, особенно качественных (себестоимости, производительности труда и т.п.), лишало возможности производить сравнительный их анализ» [7, с. 52]. В организации учета и анализа себестоимости образовались два направления: 1) ежедневное калькулирование фактической себестоимости единицы продукции и сравнение ее с плановой; 2) контроль себестоимости продукции путем выявления отклонений от норм без ежедневного калькулирования себестоимости выпущенной продукции. Основным недостатком состоял в том, что выявление отклонений от норм велось без увязки с нормативным учетом производст-

ва. Н. Г. Чумаченко отмечал, что «отклонения выявляются не систематически, а случайно, и результат ежедневного учета себестоимости по сумме за месяц бывает весьма далеким от результата, выявленного при составлении месячного отчета» [8, с. 198]. К искажению себестоимости приводили ошибки распределения косвенных затрат. Широкое распространение получила форма производственного учета, называемая «котловым методом», которая не обеспечивала контроль за расходованием средств в производстве. Для решения задач информационного обеспечения И. И. Каракоз выдвинул концепцию «преимущественного значения оперативного учета в единой системе хозяйственного учета»: «речь идет о системе объектов, охватывающих, по сути, всю техническую и экономическую деятельность» [9], но ее не удалось реализовать. В дальнейшем область отслеживания хода производства сократилась до технических характеристик, вследствие чего «отпочковался» оперативный анализ, на который были возложены функции выявления и изучения «узких мест», установления причин и виновников. С переходом к хозяйственной самостоятельности производств развитие отечественной системы нормативного учета стало считаться бесперспективным.

На современных производствах применение нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) не дает необходимого эффекта для контроля за фактическими затратами относительно нормативных [10, с. 50]. Для целей финансового учета используется единая методика нормативного учета, но ее положения⁸ необходимо актуализировать, поскольку они разработаны еще в период СССР. Для внутрен-

⁷ Конституция (Основной закон) Союза Советских Социалистических Республик, ст. 14 / утв. постановлением Чрезвычайного VIII Съезда Советов Союза Советских Социалистических Республик от 5.12.1936 г. URL: http://constitution.garant.ru/history/ussr-rsfsr/1936/red_1936/3958676. (дата обращения: 04.04.2018).

⁸ Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) / утв. Минфином СССР, Госпланом СССР, Госкомцен СССР, ЦСУ СССР от 24.01.1983 № 12. URL: <http://docs.cntd.ru/document/901830262> (дата обращения: 04.04.2018). О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) / письмо Минфина РФ от 29.04.2002 № 16-00-13/03. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_36593 (дата обращения: 04.04.2018).

них целей составления отчетности и создания информации, раскрывающей специфику технологии и организации производства, экономические субъекты самостоятельно организуют учет, поскольку эта область законодательно не регулируется⁹. Как следствие, возникают трудности при сравнении показателей нескольких производств, когда раскрываются производственные цепочки в управленческой отчетности.

Основное развитие система учета нормативных затрат получила в формате «стандарт-кост». Однако единая методика установления стандартов и ведения учетных регистров в отраслях промышленности, секторах экономики не выработана. Перспективы применения нормативных затрат Е. Ю. Воронова связывает с двумя подходами к исчислению себестоимости продукции: традиционным — «стандарт-кост» и современным — «таргет-костинг»¹⁰. Что касается дальнейшего развития отечественного нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости, то Е. А. Соломенникова, Е. А. Прищенко, В. В. Гурин считают, что «нормирование косвенных затрат должно осуществляться не по делению их на переменные и постоянные, а по элементам сметы затрат и местам их возникновения». В качестве основного направления совершенствования нормативного метода учета и контроля затрат экономисты определяют «новый объект управления — удельные нормы затрат по видам продукции и отклонения по ним в процессе производства и реализации продукции» [11, с. 124].

В исследовании развития методологии и практики управленческого учета О. Б. Вахрушевой установлено, что целью учета является оперативное обеспечение информацией о совершаемых бизнес-процессах для эффективного управления ими. Практика показала, что поиск одной базы для всех косвенных расхо-

дов организации не оправдан для производств со сложными производственными связями¹¹. Для решения задачи раскрытия характеристик бизнес-процесса необходимо взаимодействие методов управленческого, финансового, статистического учетов. В этой связи следует отметить, что в последнее время выдвигаются предложения решить проблему повышения информативности путем интеграции трех видов учета. По мнению Ю. И. Будович, «в настоящее время в стране отсутствует единая учетная наука, объединяющая науки о трех видах хозяйственного учета, а именно — о бухгалтерском, оперативном и статистическом учете. Целью единой учетной науки является формирование учетной деятельности в стране. Соответствующая наука должна быть создана по указанию государства в условиях контроля за формированием ее основ со стороны экономической теории как фундаментальной экономической науки» [12, с. 33].

АНАЛИЗ СЛОЖИВШЕЙСЯ КОНЪЮНКТУРЫ РАЗВЕРТЫВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ И ЦЕПОЧЕК

Планирование является средством осуществления планового хозяйства. Стратегия устойчивого развития и обеспечения конкурентоспособности продукции с начала 2000-х гг. предусматривала в среднесрочной перспективе постепенное возрастание роли планирования¹². Прерогатива государства в определении целей, установлении целевых показателей открывает возможности для реализации проекта ЦЭ. Первостепенной задачей становится определенная стандартизация и алгоритмизация показателей с тем, чтобы не было разночтения различных показателей [14, с. 37]. Для контроля за производственными цепочками создается Государственная информационная система промышленности

⁹ О бухгалтерском учете, ст. 2: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017). URL: http://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=15014 (дата обращения: 04.04.2018).

¹⁰ Воронова Е. Ю. Традиционные и современные подходы к исчислению нормативной себестоимости. Бухгалтерский учет, статистика и аудит: вызовы времени. Сборник научных статей. М.; 2017. 300 с.

¹¹ Вахрушева. О. Б. Развитие учета затрат и результатов для построения сегментной отчетности. Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права. 2016;1(81):70–77.

¹² Основные положения стратегии устойчивого развития России. Под ред. Шелехова А. М. М.: Наука; 2002. 161 с. URL: https://www.socionauki.ru/almanac/noo21v/number_2/5_4.pdf.

(далее — ГИСП). Предоставление информации для включения в ГИСП осуществляется субъектами деятельности в сфере промышленности, относящимися к субъектам малого и среднего предпринимательства, один раз в 5 лет¹⁵. Решение поставленной задачи по улучшению результатов деятельности обрабатывающих производств лежит в области повышения организационного уровня средних и малых предприятий. По причине широкого распространения упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления сокращенной бухгалтерской отчетности, налоговой ориентации учета пользователи практически лишаются текущей информации о производственных цепочках, конкурентных преимуществах малых и средних предприятий. Положения о ГИСП не предусматривают участия бухгалтерского и статистического учета. При разработке парадигмы информационного обеспечения механизма ЦЭ целесообразно учитывать, что в Конституции РФ определено: «в ведении РФ находятся официальный статистический и бухгалтерский учет»¹⁴.

Исследование форм бухгалтерской финансовой отчетности¹⁵ и специальных статистических форм¹⁶ показало, что раскрытие информации о техническом и организационном уровне, производственных цепочках, конкурентных преимуществах промышленного предприя-

тия в рамках отрасли в формах отчетности не предусмотрено. Так, применительно к мебельному производству документация по статистике промышленности включает форму № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», в которой следует указывать значения показателей производства и отгрузки по видам продукции в натуральном выражении. В качестве основного показателя, характеризующего результаты деятельности производственного предприятия, определен показатель отгрузки (для целей бухгалтерской отчетности формируется показатель выручки). Что касается характеристик производства, и прежде всего показателей себестоимости, то такие данные не запрашиваются. Методология сбора первичных статистических данных должна интегрироваться с бухгалтерской методологией, что является залогом успешного будущего развития как статистики предприятий, так и комплексной экономической статистики [15, с. 623]. При разработке мероприятий по реформированию бухгалтерского и статистического учетов следует учесть необходимость решения этой задачи.

Важнейшим приемом проведения исследований как в области бухгалтерского учета, так и в статистике является классификация [15, с. 620].

Развитие статистического учета направлено на гармонизацию со Статистической классификацией Европейского экономического сообщества (NACE Rev.2, CPA 2008). С 1976 по 2002 г. стандартизация состава отраслей была обеспечена классификатором отраслей народного хозяйства (ОКОНХ)¹⁷. Затем в основу классификации положены виды экономической деятельности (ОКВЭД)¹⁸. На законодательном уровне установлено, что промышленное производство (промышленность) — определенная на основании Общероссийского классификатора видов экономической деятельности сово-

¹⁵ О предоставлении субъектами деятельности в сфере промышленности, органами государственной власти и органами местного самоуправления информации для включения в государственную информационную систему промышленности и размещения информации государственной информационной системы промышленности в открытом доступе в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» // Постановление Правительства Российской Федерации от 21.12.2017 № 1604. URL: <http://government.ru/docs/all/114619> (дата обращения: 04.04.2018).

¹⁴ Конституция Российской Федерации, ст. 71. URL: <http://constitution.kremlin.ru> (дата обращения: 04.04.2018).

¹⁵ О формах бухгалтерской отчетности организаций // приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 06.04.2015). URL: <http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/reporting/> (дата обращения: 04.04.2018).

¹⁶ Указания по заполнению форм федерального статистического наблюдения // приказ Росстата от 22.11.2017 № 772 (ред. от 05.04.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_283642/ (дата обращения: 04.04.2018).

¹⁷ Общесоюзный классификатор «Отрасли народного хозяйства» (ОКОНХ) / утв. Госкомстатом СССР, Госпланом СССР, Госстандартом СССР 01.01.1976 (утратил силу 01.01.2003). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6198 (дата обращения: 04.04.2018).

¹⁸ ОК 029–2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности // приказ Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст (ред. от 21.12.2017). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163268 (дата обращения: 04.04.2018).

купность видов экономической деятельности, относящихся к добыче полезных ископаемых, обрабатывающему производству, обеспечению электрической энергией, газом и паром, кондиционированию воздуха, водоснабжению, водоотведению, организации сбора и утилизации отходов, а также ликвидации загрязнений; а отрасль промышленности — совокупность субъектов, осуществляющих деятельность в сфере промышленности, в рамках одной или нескольких классификационных группировок одного или нескольких видов экономической деятельности¹⁹. Состав этих группировок видов деятельности в рамках отрасли не раскрыт, что затрудняет понимание.

Развитие бухгалтерского учета и отчетности ориентировано на сближение с Международными стандартами финансовой отчетности. К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся: федеральные стандарты, отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета, стандарты экономического субъекта²⁰. На период 2017–2019 гг. определена программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета²¹ и подготовлена к утверждению программа на 2018–2020 гг. Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности. В условиях их отсутствия решение вопросов учета, специфичных для предприятий, путем выпуска рекомендаций возложено на субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета, в том числе фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета Бухгалтерский методологический центр». Список действующих отра-

слевых комитетов, входящих в структуру этой организации, включает комитеты по нефтегазовой отрасли, машиностроению, бухгалтерскому учету в некоммерческих организациях, связи, электроэнергетике, лизинговым операциям, горнодобывающей промышленности, сельскому хозяйству, металлургии, транспорту, розничной торговле, строительству, транспорту²². Очевидно, что состав комитетов не привязан к классификатору видов экономической деятельности. Кроме того, остаются без внимания вопросы учета ряда промышленных производств. Также важно отметить, что рекомендации имеют статус добровольного применения, в отличие от отраслевых стандартов, обязательных к применению, что не способствует широкому распространению и внедрению в бухгалтерскую практику.

В области развития теоретико-методических положений для обеспечения ЦЭ сложилось два подхода. Экономисты, занимающиеся решением вопросов мониторинга успешности текущей деятельности, предусматривают взаимосвязь информационной и технологической компоненты [13]. Решение технологических вопросов [в том числе создания «промышленного интернета», реализации концепции Real Time Enterprise (RTE) с использованием технологии IMDM (In-Memory Database Management)] не предусматривает взаимодействия с концепциями учета и анализа. Весьма вероятно, такой подход основан на мнении, что «потребность в бухгалтерях в ближайшем будущем может исчезнуть, так как их работу смогут выполнять вычислительные машины»²³, и на прогнозе о замене бухгалтерского учета так называемым электронным учетом. Однако с этим трудно согласиться. Минтруд определил профессию бухгалтера как востребованную на рынке труда, новую и перспективную²⁴. Спектр учетно-

¹⁹ О промышленной политике в Российской Федерации, ст. 3: Федеральный закон от 31.12.2014 № 488-ФЗ (ред. от 31.12.2017). URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/39299> (дата обращения: 04.04.2018).

²⁰ О бухгалтерском учете, ст. 21: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017). URL: http://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=15014 (дата обращения: 04.04.2018).

²¹ Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017–2019 гг. // приказ Министерства финансов Российской Федерации от 07.06.2017 № 85н. URL: <http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/development/setup> (дата обращения: 04.04.2018).

²² Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета “Бухгалтерский методологический центр”». URL: <http://bmcenter.ru> (дата обращения: 04.04.2018).

²³ В Минфине предсказали исчезновение профессии бухгалтера. URL: <https://ria.ru/society/20160923/1477744333.html> (дата обращения: 04.04.2018).

²⁴ Справочник востребованных на рынке труда, новых и перспективных профессий, в том числе требующих среднего профессионального образования // приказ Минтруда

аналитических задач настолько широк, что, помимо стандарта «бухгалтер», обоснованы еще два направления стандартов профессиональной учетно-аналитической деятельности: специалист по управленческому учету и бизнес-аналитик. При разработке этих документов следует учитывать необходимость включения функций и компетенций по организации и ведению учета в целях нормативного хозяйства.

Стандарты являются предпосылкой встречного планирования, важнейшим средством повышения организационного уровня производств. Информационное обеспечение национальной системы стандартизации реализуется посредством введения Федерального информационного фонда стандартов, создания и эксплуатации федеральных информационных систем, необходимых для функционирования, официального опубликования, издания и распространения документов²⁵. Общие принципы производственного экологического контроля и метрологического обеспечения приведены в Справочнике по наилучшим доступным технологиям²⁶. Исследование определений справочника показало, что они направлены на обеспечение системы экологического мониторинга, но не производственного, поскольку технологии и схемы производств не обозначены. Отмечена необходимость и значимость перехода к нормированию, но только в части выбросов. По информации Росстандарта, в 2017 г. утверждены 28 информационно-технических справочников в различных сферах деятельности²⁷, поэтому требуется дополнительно исследовать эти документы на предмет соответствия с установленными видами экономической деятельности и раскрытия производственных цепочек.

от 02.11.2015. № 832. URL: <http://profstandart.rosmintrud.ru/upload/iblock/220/22067fc4f4c55782e881564c69204b0d.pdf> (дата обращения: 04.04.2018).

²⁵ О стандартизации в Российской Федерации, ст. 28: Федеральный закон от 29.06.2015 № 162-ФЗ (ред. от 03.07.2016). URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/39815> (дата обращения: 04.04.2018).

²⁶ Справочник по наилучшим доступным технологиям. URL: <http://www.gost.ru/wps/portal/pages.TechCom> (дата обращения: 04.04.2018).

²⁷ Справочники НДТ 2017. URL: https://www.gost.ru/portal/gost/home/activity/NDT/sprav_NDT_2017 (дата обращения: 04.04.2018).

Технические комитеты призваны реализовать функции национального органа по стандартизации и обеспечению единства измерений путем разработки регламентов. С целью формирования единого экономического пространства утверждены межгосударственные стандарты, в которых установлены виды и требования к безопасности продукции. Применительно к мебельному производству создан технический комитет № 135 «Мебель». Исследование стандарта²⁸ показало, что обозначенный состав продукции мебельного производства не соотносится с классификацией, используемой в классификаторе продукции по видам экономической деятельности²⁹. Очевидно, классификаторы создавались для обеспечения разных сфер. Общие технические условия определяют требования, обеспечивающие безопасность при эксплуатации мебели³⁰, но не раскрывают производственные цепочки.

Рационализация использования ресурсов тесно связана с соблюдением принципов бережливого производства. Продвинутое предприятие на добровольной основе внедряют систему менеджмента качества, руководствуются принципами бережливого производства. В Рекомендациях по применению принципов бережливого производства³¹ в различных от-

²⁸ ГОСТ 20400–2013. Межгосударственный стандарт «Продукция мебельного производства» // приказ Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 22.11.2013 № 1796-ст (введен в действие в качестве национального стандарта Российской Федерации с 1 января 2015 г.). URL: <http://docs.cntd.ru/document/1200107173> (дата обращения: 04.04.2018).

²⁹ ОК 034–2014 (КПЕС) Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности // приказ Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст (ред. от 13.02.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163703/a03aaba07f18918762a68deaaf0230d99a24318e (дата обращения: 04.04.2018).

³⁰ ГОСТ 16371–2014. Межгосударственный стандарт «Мебель. Общие технические условия» // приказ Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 15.06.2015 № 683-ст (введен в действие в качестве национального стандарта Российской Федерации с 01.01.2016). URL: <http://docs.cntd.ru/document/1200007702> (дата обращения: 04.04.2018).

³¹ Рекомендации по применению принципов бережливого производства в различных отраслях промышленности // приказ Минпромторга России от 20.06.2017 № 1907. URL: http://minpromtorg.gov.ru/docs/#!prikaz_minpromtorga_rossii_ot_20062017_g_1907 (дата обращения: 04.04.2018).

раслях промышленности, несмотря на то, что в названии заявлены «отрасли», в содержании их классификация не приводится, взаимосвязь с видами деятельности, состав которых определен статистическими органами, не прослеживается. Выделены типы производств: непрерывное; серийное или конвейерное производство; мелкосерийное или проектно-позаказное производство. Обозначены показатели специфических требований к процессам: длительность производственного цикла; коэффициент эффективности производственного цикла; общая эффективность использования оборудования; выравнивание и синхронизация процессов; точность планирования и выполнения плана. Правила и порядок расчета этих показателей не приведены. Организациям различных отраслей промышленности рекомендуется самостоятельно разрабатывать методический инструментарий с учетом сложившихся отраслевых особенностей, что не способствует развитию в этой области.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Исследование нормативного учета производства в ретроспективе позволило выявить проблемы, которые оказали отрицательное влияние на эту область учетно-аналитической работы, вследствие чего образовалось два направления:

1) учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции;

2) оперативно-технический учет. В современных условиях показатели конкурентоспособности раскрывают успешность промышленного предприятия, поэтому объектом учета следует назначить комплекс характеристик, определяющих конкурентоспособность бизнес-процесса. Недостаточная разработанность теоретико-методических положений нормативного учета производства под ракурсом бизнес-процессов существенно затрудняет его постановку.

Основными направлениями разработок в этой области являются:

1) развитие инструментария для учета комплекса характеристик выполнения бизнес-процессов;

2) модификация формулы нормативного метода (разработка слагаемого для

корректировки норм в случае колебания цен или изменения целевого значения, а также алгоритма распределения косвенных затрат);

3) унификация форм сводных регистров, отчетности. Особое значение имеет разработка конкретных методических указаний по организации учета для однотипных производств.

Анализ сложившейся конъюнктуры развертывания производственных операций и цепочек показал, что модель информационной системы промышленности не предусматривает участия статистического и бухгалтерского учетов, поскольку в качестве основы положена другая база. Исследование стандартов в области метрологии, статистики и бухгалтерского учета, а также законодательства в области промышленной политики показало, что только декларирования отраслевого подхода недостаточно для обеспечения мониторинга в режиме реального времени. Этим обоснована необходимость выработки и применения единой классификации отраслей и типологии промышленного производства. Ведение нормативного хозяйства связано с единством измерений и сопоставимостью результатов выполнения бизнес-процессов, поэтому в дополнительной проработке нуждаются национальные отраслевые стандарты. Содержание стандартов должно раскрывать схемы организации производств, основной состав бизнес-процессов однотипных производств, технико-экономические характеристики производственных процессов и операций, нормы и нормативы потребляемых ресурсов и осуществляемых функций. Без этих документов возникают сложности унификации и регламентации учетно-аналитических процедур. Основными направлениями исследований в этой области являются:

1) обоснование единой классификации отраслей промышленности и установление устойчивых производственных цепочек;

2) типизация производств и выделение основных бизнес-процессов;

3) обоснование комплекса ключевых характеристик бизнес-процессов, определяющих их конкурентоспособность, и их нормирование на основе обобщения передовой практики организации производств.

ВЫВОДЫ

На пути к построению цифровой экономики стоят не только финансовые проблемы, но и проблема отсутствия единой концепции информационного и технологического обеспечения. Уникальность по мировым меркам проекта ЦЭ требует разработки соответствующих подходов к информационной базе. Только унификация и четкая регламентация учетно-аналитических процедур обеспечат качество учетной информации и откроют возможность отслеживания изначально заданных на всю глубину задаваемых количественных целевых показателей производственных

цепочек. Хозяйственная самостоятельность и коммерческая тайна экономических субъектов не являются причинами, по которым может быть затруднено получение данных о характеристиках выполнения основных бизнес-процессов. Решение проблем нормативного учета производства необходимо для формирования технического задания для IT-служб при поддержке проекта ЦЭ. Разработка системы национальных стандартов в целях повышения организационно-технического уровня отечественных производств требует сотрудничества и взаимодействия участников профессионального сообщества.

БЛАГОДАРНОСТЬ

Автор статьи выражает глубокую признательность и искреннюю благодарность профессору Маргарите Викторовне Мельник, доктору экономических наук, профессору Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета за оказанную помощь в подготовке статьи.

AKNOWLEDGEMENTS

The author of the article expresses deep appreciation and sincere gratitude for the assistance provided at the time of this writing to professor Margarita V. Melnik.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Мельник М. В. Новый взгляд на оценку устойчивости экономического субъекта. Транспортное дело России. 2015;(2):39–42.
2. Мельник М. В. Основные элементы устойчивости экономики в современных условиях. Учет. Анализ. Аудит. 2015;(4):16–22.
3. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности. М.: Экономика; 1972. 223 с.
4. Гаррисон Д. Ч. Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости. М.: Спецконтора Оргучет; 1933. 204 с.
5. Жебрак М. Х., Крюков Г. Г. Нормативный учет производства. М.: ЦУНХУ ГОСПЛАНА СССР, Союзоргучет; 1934. 59 с.
6. Иванов Н. Н. Нормативный учет производства. М.: Госфиниздат; 1956. 218 с.
7. Поклад И. И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы; 1966. 255 с.
8. Чумаченко Н. Г. Нормативный учет производства в приборостроении. М.: Машиностроение; 1966. 207 с.
9. Каракоз И. И., Савичев П. И. Вопросы теории и практики оперативного учета. М.: Финансы; 1972. 208 с.
10. Демина И. Д. Возможности применения системы «стандарт-кост» в компаниях с государственным участием и предприятиях-монополистах. Аудиторские ведомости. 2017;(3):45–57.
11. Соломенникова Е. А., Прищенко Е. А., Гурин В. В. Совершенствование нормативного метода учета и контроля затрат. Мир экономики и управления. 2017;17(2):121–129.
12. Будович Ю. И. Экономическая теория о необходимости создания единой учетной науки. Все для бухгалтера. 2017;(1):33–44.
13. Бариленко В. И. Бизнес-анализ как инструмент обеспечения устойчивого развития хозяйствующих субъектов. Учет. Анализ. Аудит. 2014;(1):25–31.

14. Мельник М. В. Формирование системы показателей для информационного обеспечения управления устойчивым развитием экономического субъекта. Учет. Анализ. Аудит. 2015;(1):35–44.
15. Вахрушина М. А. К вопросу о связи бухгалтерского и статистического видов учета. Международный бухгалтерский учет. 2017; 20(11):612–631.

REFERENCES

1. Melnik M. V. A new look at assessing the sustainability of the economic entity. Transport business in Russia. 2015;(2):39–42. (In Russ.).
2. Melnik M. V. Major factors of modern economy sustainability. Accounting. Analysis. Auditing, 2015;(4):16–22. (In Russ.).
3. Emerson H. The twelve principles of efficiency. Moscow: Ekonomika; 1972. 223 p. (In Russ.).
4. Harrison D. C. Standard cost. The system of standard cost accounting. Moscow: Special agency Orguchet; 1933. 204 p. (In Russ.).
5. Zhebrak M. Kh., Kryukov G. G. Normative production accounting. Moscow: TSUNHU GOSPLANA USSR, Soyuzorguchet; 1934. 59 p. (In Russ.).
6. Ivanov N. N. Normative production accounting. Moscow: Gosfinizdat; 1956. 218 p. (In Russ.).
7. Poklad I. I. Accounting, calculation and analysis the cost of industrial products. Moscow: Finansi; 1966. 255p. (In Russ.).
8. Chumachenko N. G. Normative Production Accounting in Instrument. Moscow: Mashinostroenie; 1966. 207 p. (In Russ.).
9. Karakoz I. I., Savichev P. I. Questions of theory and practice of operational accounting. Moscow: Finansi; 1972. 208 p. (In Russ.).
10. Demina I. D. Opportunities of applying system “standard-cost” in companies with state participation and enterprises-monopolists. Auditjournal. 2017;(3):45–57. (In Russ.).
11. Solomennikova E. A., Prischenko E. A., Gurin V. V. Improvement of Normative Method of Accounting and Monitoring Costs. World of Economics and Management. 2017;17(2):121–129. (In Russ.).
12. Budovich Yu. I. Economic theory about need to create a single accounting science. All for Accountant. 2017;(1):33–44. (In Russ.).
13. Barilenko V. I. Business-analysis as a tool for sustainable development of economic entities. Accounting. Analysis. Auditing. 2014;(1):25–31. (In Russ.).
14. Melnik M. V. Development of a Balanced Scorecard for Sustainable Business Management. Accounting. Analysis. Auditing. 2015;(1):34–44. (In Russ.).
15. Vakhrushina M. A. Revisiting the relationship of accounting and statistics. International accounting. 2017;20(11):612–631. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Мила Викторовна Полулех — кандидат экономических наук, доцент Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
MVPoluleh@fa.ru

ABOUT THE AUTHOR

Mila V. Polulekh — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of Accounting, Analysis and Auditing Department, Financial University, Moscow, Russia
MVPoluleh@fa.ru